

REVISTA

DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

PRINCIPIOS DE DERECHOS HUMANOS
Y POLÍTICA FISCAL - TOMO I

Año IV - N° 10 - Abril 2024



Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario
Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires
Av. Figueroa Alcorta 2263 (C1425CKB)
www.derecho.uba.ar - cedfdt@derecho.uba.ar

ISSN 2953-450X

REVISTA

DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

PRINCIPIOS DE DERECHOS HUMANOS
Y POLITICA FISCAL

Año IV - N°10 - Abril 2024

PROPIETARIO

Facultad de Derecho,
Universidad de Buenos Aires

DIRECTOR

Horacio G. Corti

SUBDIRECTOR

Pablo Revilla

CONSEJO EDITORIAL

Fabiana H. Schafrik
Gladys V. Vidal
Horacio F. Cardozo
Patricio E. Urresti
Juan Manuel Álvarez Echagüe

**Responsables de
este número:**

DIRECTOR

Horacio G. Corti

COORDINADORA

Verónica M. Belmonte

CORRECTORA

Agostina B. Gelmetti

Asistente de corrección

María Trinidad Queyras

DISEÑO

Ana L. Sancineto Barsuglia

TOMO I

TOMO I

Editorial: Derecho constitucional financiero y derecho internacional de los derechos humanos: diálogo de fuentes y consolidación de principios
 Horacio G. Corti 6

REFLEXIONES GENERALES DE LOS PRINCIPIOS

Entrevista a Magdalena Sepúlveda Carmona
 por Horacio G. Corti 22

Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal: la historia exitosa de un esfuerzo colectivo
 María Emilia Mamberti..... 29

Los derechos humanos como idea fiscal peligrosa
 Juan Pablo Bohoslavsky 36

TÍTULO I. PRINCIPIOS GENERALES

La adopción de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal en sistemas federales. Reflexiones a partir de la descentralización de poder, las asimetrías financieras y los principios rectores del federalismo
 M. Belén Castagnini y Fabiana H. Schafrik 40

Los derechos humanos como límite a la discrecionalidad estatal en materia de política fiscal
 Jesús Aguilera Durán 54

La justicia fiscal como principio basilar para orientar las políticas fiscales a la consecución de los derechos humanos
 Benjamín Sevilla Bernabéu 64

El discurso judicial acerca del gasto público y los derechos fundamentales de las personas privadas de libertad. Un análisis a partir del recurso de habeas corpus correctivo en Uruguay
 Sol Agostino 74

TÍTULO II. OBLIGACIONES TRANSVERSALES

La deuda pública en la trama de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal

Francisco Ferrer 97

El desarrollo progresivo de los derechos económicos y sociales a través de las políticas fiscales

Santiago Rosas Navarro 116

Cambio climático, desarrollo sostenible y ODS en el contexto de los Principios de Derechos Humanos y Política Fiscal

Karina María Larrañaga 131

Justicia ambiental en el Perú y política fiscal

Vera Lucía Morveli Flores 154

Igualdad en el ingreso y el gasto público

Mariano R. Guaita, Franco Rodríguez y Pablo Revilla 165

Mecanismos tributarios para la tutela de las personas con discapacidad

Patricio E. Urresti y Guillermina Gamberg 198

Implicancias en las finanzas públicas y el derecho tributario del decreto 70/2023 sobre el derecho a la salud en grupos vulnerables

Ludmila A. Viar 233

Sobre la capacidad contributiva desde una perspectiva feminista

Noelia Méndez Santolaria y Andrea Larios Campos 250

La política fiscal y la economía del cuidado

Lorena Fabiana De Luca 253

Consideraciones en el tratamiento a dar por los Estados a la condición de mujer (cáncer de mama, incontinencia) en el caso de impuesto sobre la renta, incorporación y reconocimiento pleno en las deducciones, así como del reconocimiento al trabajo de la mujer indígena (incentivos fiscales)

Patricia López López 273

El derecho de acceso a la información pública y la transparencia como garantía de una política financiera respetuosa de los derechos humanos

César Villena y Diego Freedman 293

Los presupuestos participativos y la política fiscal, en el contexto de los Principios de los Derechos Humanos

Beatriz Monrroy López 317

Secreto fiscal y transparencia de beneficios tributarios desde una óptica de justicia fiscal	
Agustina O'Donnell	331
Transparencia y participación ciudadana en la política fiscal de la federación brasileña: estado actual	
Marciano Seabra de Godoi	340
La gobernanza presupuestaria con perspectiva de derechos humanos: el tránsito hacia la ciudadanización del presupuesto en México	
Óscar Nava Escudero	373
La cultura fiscal y los derechos humanos. Principio 7 – Subprincipio 7.1	
Gladys V. Vidal, María Carolina Petraglia y María Liliana Mortara	398
La participación ciudadana en la política fiscal de México	
Juan Manuel Ortega Maldonado	418

DERECHO CONSTITUCIONAL FINANCIERO Y DERECHO INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS: DIÁLOGO DE FUENTES Y CONSOLIDACIÓN DE PRINCIPIOS

Horacio Corti

Dedicamos este número de nuestra *Revista Debates* a los “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal” (de aquí en más Principios)¹.

I. Un poco de historia

Los Principios son el resultado de múltiples caminos, de diferente envergadura: institucionales, colectivos, también personales.

Ante todo, ellos expresan una síntesis de la doctrina que sobre la política fiscal ha desarrollado la práctica del derecho internacional de los derechos humanos (DIDH), tanto en su sistema universal como interamericano.

Ya en los hitos iniciales del DIDH está presente la política fiscal.

Comencemos con la *Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre*, aprobada en la Novena Conferencia Internacional Americana de 1948 realizada en Bogotá, que antecede en el tiempo a la *Declaración Universal*.

Allí encontramos al menos tres cláusulas de interés.

En primer lugar, el artículo XI dispone que “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”.

¹ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

La publicación, además, se enmarca en los proyectos UBACyT “Política fiscal y derecho internacional de los derechos humanos” (Código 20020190200406BA) y “Política fiscal y derecho internacional de los derechos humanos. Principios y Directrices” (Código 20020220400390BA), que dirigimos junto a la profesora Fabiana Schafrik.

Esta regla postula una serie de derechos que se encuentran modulados por la disponibilidad de recursos, entre ellos los de carácter financiero. Según nuestro vocabulario, la dependencia causal que todos los ordenamientos jurídicos modernos tienen con respecto a los recursos financieros (el derecho estatalizado es en sí mismo un fenómeno social costoso) ha sido considerada por la *Declaración* para modular los alcances de los derechos postulados en el artículo XI (de esta forma la “dependencia causal” se convierte en “dependencia jurídica”, punto sobre el que volveremos).

En segundo lugar, el artículo XXXVI establece que “toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

Recordemos que unos pocos meses antes se había promulgado la *Constitución de la República Italiana*, que en su artículo 53 disponía, y aún dispone, que “todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspira en criterios de progresividad”.

Así, de forma simultánea, tanto en el derecho internacional como en el derecho constitucional comparado se comienza a abrir camino la postulación expresa del deber de contribuir, plasmación de la soberanía de los estados en su faceta financiera.

En tercer lugar, la *Declaración* formula que “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”.

Entre otras consecuencias, esta disposición implica que los recursos que disponen las personas vinculadas al sostenimiento de una vida familiar digna tienen una protección especial y, por ende, no pueden ser

legítimamente afectados por decisiones financieras públicas, por ejemplo tributarias (tampoco por decisiones tarifarias). Expresado en otros vocabularios, de origen diferente pero que convergen en su significación jurídica: se trata de recursos que satisfacen el derecho a un mínimo existencial pero también de recursos que si bien materializan un grado de capacidad económica no revelan capacidad contributiva².

Es cierto que estamos ante una declaración. Sin embargo, hay que tener en cuenta lo dispuesto por el *Estatuto de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos*. De acuerdo a su artículo 1 la Comisión tiene como objeto “promover la observancia y defensa de los derechos humanos”. Ese mismo artículo, en su punto 2, entiende por derechos humanos, los establecidos por la *Convención Americana* para aquellos que han participado en ella, y los consagrados en la *Declaración* para los restantes.

Paralelamente, el artículo 29 de la *Convención Americana* dispone que ella no debe interpretarse en el sentido de excluir o limitar el efecto que pueda producir la *Declaración*. Por su parte, la *Opinión Consultiva 10/89* de la Corte Interamericana consideró que la *Carta de la OEA* tiene que integrarse con la *Declaración* y que por tal razón puede ser objeto de su competencia consultiva. Agregó que “la circunstancia de que la *Declaración* no sea un tratado no lleva, entonces, a la conclusión de que carezca de efectos jurídicos” (párrafos 43, 45 y 47)³. Por

² Me referí brevemente al asunto en CORTI, Horacio, “El derecho al mínimo existencial: el amparo en revisión 22372009 de la Suprema Corte de Justicia de México” en Verónica Belmonte (coordinación), *El derecho financiero y presupuestario: sentencias de la Suprema Corte de Justicia de México*, Cuadernos del MPD 10, 2020, página 46.

³ Drnas de Clement, Zlata, “El status jurídicos de la *Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre* a cincuenta años de su aprobación”, *Boletín Jurídico de Córdoba* n° 1, 1998, p. 292. En este ensayo la autora también señala que la Asamblea General de la OEA en reiteradas oportunidades ha reconocido que la *Declaración* es fuente de obligaciones internacionales para los Estados

tales razones se ha sostenido que la *Declaración* ha quedado incorporada a la *Carta de la OEA* y, a la vez, reúne todas las características señaladas por el *Estatuto de la Corte Internacional de Justicia* para ser considerada una práctica consuetudinaria⁴.

Desde otra óptica, hay que tener en cuenta que en algunos ordenamientos constitucionales de la región los instrumentos del DIDH, por medio de diferentes fórmulas, han adquirido estatus constitucional. De ahí el uso en nuestros países de la expresión, proveniente de la tradición jurídica francesa, de “bloqueo de constitucionalidad”.

En este sentido puede mencionarse nuestra *Constitución reformada en 1994*, cuyo artículo 75 le otorga expresamente aquél estatus a la *Declaración* (también a la *Declaración Universal*)⁵. También hay que tener en cuenta que la Corte Suprema argentina, en una línea jurisprudencial al menos constante hasta el día de hoy, ha dicho que la cláusula de

miembros. Remite a las resoluciones 314 del 22 de junio de 1977 y 370 del 1/7/1978.

⁴ Salvioli, Fabián, “El aporte de la *Declaración Americana de 1948* para la protección internacional de los Derechos Humanos” en *El sistema interamericano de protección de los derechos humanos en el umbral del siglo XXI*, tomo I, Corte Interamericana, 2001, página 693. Ver también: Pedro Nikken, “La *Declaración Universal* y la *Declaración Americana*. La formación del derecho internacional de los derechos humanos”, *Revista del Instituto Interamericano de Derechos Humanos*, número especial en conmemoración del 40° de la DADDH, 1989; Alonso, Tomás “*Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre*: el derecho a la vida, seguridad e integridad personal de los privados de libertad” en *Revista Electrónica Iberoamericana*, Vol. 13, 2019. Debates sobre el carácter vinculante pueden verse en Paúl Díaz, Álvaro, “La génesis de la *Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre* y la relevancia actual de sus Trabajos Preparatorios” en *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, N° 47, 2016.

⁵ En cambio, la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* dispone, en su artículo 1, que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en “los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte”.

incorporación constitucional “en las condiciones de su vigencia” significa que tiene que considerarse la “efectiva aplicación jurisprudencial por los tribunales internacionales competentes para su interpretación y aplicación”. Criterio a su vez entendido de forma amplia, ya que no sólo se incluyen “sentencias” sino la diversidad de documentos resolutivos e interpretativos que generan los órganos del sistema internacional de derechos humanos⁶.

En la misma conferencia realizada en Bogotá también se aprueba la antes mencionada *Carta de la Organización de los Estados Americanos*, que tiene referencias expresas al derecho financiero. Recuerdo en particular su artículo 34 en tanto dispone que “Los Estados miembros convienen en que la igualdad de oportunidades, la eliminación de la pobreza crítica y la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso, así como la plena participación de sus pueblos en las decisiones relativas a su propio desarrollo, son, entre otros, objetivos básicos del desarrollo integral”. Luego señala que para lograr esos objetivos convienen “en dedicar sus máximos esfuerzos a la consecución de las siguientes metas básicas:... d) distribución equitativa del ingreso nacional, e) sistemas impositivos adecuados y equitativos”.

Posteriormente, en la *Convención Americana* se incluye una disposición análoga sobre los derechos económicos, sociales y culturales (artículo 26 “Desarrollo progresivo”), donde

también encontramos la fórmula “en la medida de los recursos disponibles”⁷.

Una situación relativamente semejante encontramos en los inicios paralelos del sistema universal.

La *Declaración Universal*, del 10 de diciembre de 1948, en ocasión de postular un conjunto de derechos sociales, indispensables para la dignidad y el desarrollo de la personalidad, utiliza la fórmula “habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado” (artículo 22).

Una variación en la fórmula se encuentra en el *Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*, que dispone que “cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se comprometen a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los recursos aquí reconocidos” (artículo 2.1).

Cláusulas semejantes se encuentran incluidas en las sucesivas convenciones de carácter universal referidas por ejemplo a grupos colectivos y que incluyen, de forma integral, todas las variantes de derechos, como la *Convención de los Derechos del Niño* (artículo 4)⁸.

Ya en otro ensayo previo hemos narrado, desde nuestra perspectiva, el desarrollo de la

⁶ CSJN, Fallos: 318:514, considerando 11, donde tuvo en cuenta una opinión consultiva de la Corte Interamericana; Fallos: 327:3753, considerando 8, tercer párrafo, donde tuvo en cuenta informes finales de países, resoluciones de decisiones individuales y observaciones generales del Comité DESC. Se ha criticado esta lectura sobre la base, reduccionista, de que en los antecedentes constituyentes sólo habría referencias a las “reservas” de los estados. En rigor, hay en nuestro país un debate sobre el alcance del derecho internacional de los derechos humanos, que incluye este aspecto entre otros, cuestión cuya consideración excede este trabajo, más allá de que nuestro texto revela nuestra línea de interpretación constitucional.

⁷ Cabe destacar que nuestro país incluyó una reserva respecto del artículo 21 (Derecho a la propiedad privada) según la cual “el gobierno argentino establece que no quedarán sujetas a revisión de un tribunal internacional cuestiones inherentes a la política económica del Gobierno. Tampoco considerará revisable lo que los tribunales nacionales determinen como ‘causas de utilidad pública’ e ‘interés social’, ni lo que estos entiendan por ‘indemnización justa’”.

⁸ Me referí al artículo 4 CDN en Corti, Horacio, “Comentario al artículo 4º. La implementación de la Convención. Efectos sobre la Política Fiscal sobre los Estados” en *Convención sobre los Derechos del Niño Comentada*, Edición Especial, Ministerio Público Tutelar de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, noviembre de 2019. Disponible en: [CONVENCIÓN SOBRE LOS DERECHOS DEL NIÑO](#)

práctica del sistema universal desde sus orígenes (y los debates previos a la suscripción de los dos pactos pilares), para señalar algunos hitos significativos referidos al derecho financiero público de la última década: la *Carta del Presidente del Comité DESC dirigida a los Estados Partes del PIDESC* de 2012 (HRC/NONE/2012/76), el *Informe de la Relatora Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos* de 2014 (A/HRC/26/28), los *Principios Básicos de los Procesos de Reestructuración de la Deuda Soberana* aprobados por la Asamblea General de la ONU en 2015 (A/RES/69/319), la *Observación General 19 sobre la elaboración de presupuestos públicos para hacer efectivos los derechos de los niños (art. 4)* emitida por el Comité de los Derechos del Niño en 2016 (CRC/C/GC/19)⁹.

Un efecto de dicha doctrina, aplicada a un caso particular, puede verse en las *Observaciones finales sobre el cuarto informe periódico de la Argentina* emitido por el Comité DESC (E/C.12/ARG/CO/4) a fines de 2018. Cabe citar los dos puntos referidos a las “medidas de austeridad”, dedicados expresamente a los efectos de la renegociación de la deuda pública, el gasto público y el presupuesto: “El Comité es consciente de la crisis financiera del Estado parte y valora positivamente los esfuerzos realizados para mantener el gasto social. No obstante, el Comité expresa su preocupación por la reducción de los niveles de protección efectiva de los derechos consagrados en el Pacto, en particular para las personas y grupos desfavorecidos, como consecuencia de la inflación y las medidas de austeridad. Al Comité le preocupa también que, en el marco del acuerdo con el Fondo Monetario Internacional, el Gobierno prevé un objetivo de déficit cero para 2019, agudizando el recorte del gasto social (art. 2, párr. 1)”.

“El Comité recomienda al Estado parte que examine las medidas adoptadas en respuesta a

la crisis financiera que sigan vigentes, a fin de garantizar el disfrute de los derechos económicos, sociales y culturales. En particular, el Comité recomienda al Estado parte: a) Evaluar previamente los efectos sobre los derechos económicos, sociales y culturales de cualquier medida para responder a la crisis financiera, a fin de evitar que tenga impactos desproporcionados en los grupos desfavorecidos; b) Fortalecer la planificación y ejecución presupuestaria para evitar la infrutilización de los recursos; c) Asegurar las líneas presupuestarias relacionadas con la inversión social en los grupos más desfavorecidos y facilitar una implementación efectiva y sostenible de las políticas públicas para garantizar sus derechos económicos, sociales y culturales; d) Aprobar e implementar el presupuesto nacional haciendo todos los esfuerzos para evitar medidas regresivas y asegurando que el presupuesto contenga un enfoque de derechos humanos y género; e) Tener en cuenta que las medidas regresivas solo son compatibles con el Pacto si son necesarias y proporcionadas, en el sentido de que la adopción de cualquier otra política o el hecho de no actuar resultaría más perjudicial para el ejercicio de los derechos económicos, sociales y culturales; deben haber sido consultadas con las poblaciones afectadas y estar sujetas a un examen independiente; deben mantenerse en vigor únicamente en la medida de lo necesario; no deberían causar discriminación; deberían mitigar las desigualdades que pueden agudizarse en tiempos de crisis y garantizar que los derechos de los individuos y grupos desfavorecidos y marginados no se vean afectados de forma desproporcionada; y no deberían afectar el contenido básico mínimo de los derechos amparados por el Pacto (carta abierta a los Estados partes sobre los derechos económicos, sociales y culturales en el contexto de la crisis económica y financiera, de 16 de mayo de 2012)”¹⁰.

⁹ Ver también al respecto: CORTI, Horacio, “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles” en *Financiar la Constitución*, Buenos Aires, Eudeba, 2020.

¹⁰ Comité DESC, “Observaciones finales sobre el cuarto informe periódico de la Argentina”, (E/C.12/ARG/CO/4), puntos 5 y 6.

También hay que tener en cuenta otros dos puntos referidos a “política fiscal y desigualdad”, que tratan sobre el sistema tributario: “Al Comité le preocupa el alto grado de desigualdad social en el Estado parte, que obstaculiza el goce de los derechos del Pacto. Preocupa también al Comité que ciertas medidas tributarias, como la reducción de la carga impositiva para grupos sociales de altos ingresos o el mantenimiento de exenciones tributarias injustificadas, reduzcan la capacidad redistributiva del sistema fiscal y limiten la obtención de los recursos necesarios para garantizar los derechos económicos, sociales y culturales (art. 2, párrs. 1 y 2)”.

“El Comité recomienda al Estado parte, que tome las medidas necesarias no sólo para preservar la capacidad redistributiva del sistema fiscal sino para fortalecerla, incluyendo la posibilidad de revisar la reducción de cargas impositivas a sectores de altos ingresos. El Comité recomienda al Estado parte realizar una evaluación transparente de las distintas exenciones tributarias, que permita conocer sus beneficiarios y sus impactos, y posibilite un escrutinio público para determinar cuáles no son justificadas y deberían ser eliminadas”¹¹.

En cuanto al desarrollo en particular del sistema interamericano sobre la política fiscal hay que tener en cuenta el *Protocolo de San Salvador*, adicional a la Convención, adoptado por la Asamblea General de la OEA en 1988, que también incluye una fórmula análoga a la del art. 2 del PIDESC (“hasta el máximo de los recursos disponibles”).

El protocolo, por su parte, generó un camino para la construcción de indicadores de progreso para la medición de los derechos (ver, entre otras, AG/RES.2713 y OEA/Ser.L/XXV.2.1. GT/PSS/doc.2/11 rev.2), donde juegan un rol significativo los referidos al derecho financiero público (ver en particular la categoría “contexto financiero básico y compromiso presupuestario”¹²).

¹¹ Comité DESC, “Observaciones finales sobre el cuarto informe periódico de la Argentina”, (E/C.12/ARG/CO/4), puntos 22 y 23.

¹² PAUTASSI, Laura. “Indicadores en materia de derechos económicos, sociales y culturales. Más allá de la medición”, y “Monitoreo del acceso a la información desde los indicadores de derechos

Otro paso decisivo fue la creación de la Relatoría sobre los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales (REDESCA) en el ámbito de la Comisión Interamericana, en cuyos informes ocupan un lugar relevante las cuestiones referidas al derecho financiero.

Así, por ejemplo, puede mencionarse el *Informe sobre pobres y derechos humanos en las Américas* (OEA/Ser.L/V/II.164 Doc. 147) de 2017, al que nos referimos en el ensayo ya citado, o el más reciente *Informe Empresas y Derechos Humanos: estándares interamericanos* (OEA/Ser.L/V/II CIDH/REDESCA /INF.1/19) que también contiene un capítulo referido a “políticas fiscales, prácticas tributarias empresariales y poder de influencia en la toma de las decisiones públicas” (ambos informes fueron producidos por la relatora Soledad García Muñoz).

En las Recomendaciones del primer informe la Comisión postula: “Está vedado al Estado adoptar políticas, medidas y sancionar normas jurídicas que, sin una justificación adecuada y convincente, empeoren la situación de los derechos económicos, sociales y culturales de la población. El Estado tiene el deber de rendir cuentas sobre cómo se han movilizado hasta el máximo los recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de esos derechos” (segunda recomendación, “realización progresiva y no regresividad”).

En el segundo informe citado, por su parte, se afirma que “en el contexto de la política fiscal, la relación entre los derechos humanos y las empresas se manifiesta a través del pago de las contribuciones impositivas que las empresas realizan al erario público, las que a su vez el Estado destina al cumplimiento de sus obligaciones en materia de derechos humanos a través del gasto público” (párrafo 255). Entre otras cuestiones, se consideran las erosiones fiscales producidas, por un lado, por

humanos”, en *Revista Internacional de Derechos Humanos Sur*, Nº 18, San Pablo, Conectas Derechos Humanos, 2013. Ver también, PAUTASSI, Laura, “El progreso en los derechos. Indicadores de medición del Protocolo de San Salvador” en *Revista Institucional de la Defensa Pública, Política Fiscal y Derechos Humanos*, Año 9, Número 17, Febrero de 2019, Buenos Aires, Argentina.

la evasión y elusión tributaria y, por otro, por los privilegios fiscales¹³.

En cuanto a las Recomendaciones, la Corte Interamericana ha señalado que “en virtud del principio de buena fe, consagrado en el mismo artículo 31.1. de la Convención de Viena, si un Estado suscribe y ratifica un tratado internacional, especialmente si trata de derechos humanos, como es el caso de la Convención Americana, tiene la obligación de realizar sus mejores esfuerzos para aplicar las recomendaciones de un órgano de protección como la Comisión Interamericana que es, además, uno de los órganos principales de la OEA, que tiene como función ‘promover la observancia y defensa de los derechos humanos en el hemisferio’ (Carta de la OEA, artículos 52 y 111)”¹⁴.

En este contexto, diversas organizaciones de la sociedad civil dedicadas a los derechos humanos en nuestra región fueron impulsando una serie de actividades sobre la política fiscal. En ese camino se hizo presente la necesidad de consolidar en un documento de carácter sistemático el estado de la doctrina universal, así como la incipiente, pero firme, doctrina interamericana, referida a la política fiscal. De ahí surgen los Principios a los que nos dedicamos en este número de nuestra revista y que fueron publicados en 2021.

Un relato sobre dicho proceso puede verse tanto en el reportaje que tuvo la amabilidad de aceptar Magdalena Sepúlveda Carmona (relatora de aquel informe clave sobre política fiscal que antes señalamos y protagonista central en la redacción de los Principios) como

¹³ Ver también las Recomendaciones, entre ellas la 1 y 14 (dirigidas a los estados, párrafo 414) y la 2 (dirigida a las empresas, párrafo 416).

¹⁴ Corte Interamericana, Caso “Loayza Tamayo vs. Perú”, sentencia del 17/9/1997 (fondo), párrafo 80. El párrafo 81, por su parte, señala que “el artículo 33 de la Convención Americana dispone que la Comisión Interamericana es un órgano competente junto con la Corte ‘para conocer de los asuntos relacionados con el cumplimiento de los compromisos contraídos por los Estados Partes’, por lo que, al ratificar dicha Convención, los Estados Partes se comprometen a atender las recomendaciones que la Comisión aprueba en sus informes”.

en la colaboración de María Emilia Mamberti, coordinadora, junto con Sergio Chaparro, de la iniciativa. En su trabajo pueden encontrarse las referencias sobre las organizaciones impulsoras, los miembros que participamos en el Comité de expertos, así como sobre el proceso mismo de redacción y actualmente de difusión. Sólo destaco que, en dicho camino, ya se han producido tres audiencias temáticas en el ámbito de la Comisión Interamericana, signo de la importancia, sostenida en el tiempo, que la cuestión suscita en los órganos del sistema interamericano de derechos humanos.

Me gustaría añadir, adicionalmente, que este proceso se conjuga con naturalidad con la tradición de derecho financiero que, desde el retorno de la democracia en 1983, caracteriza a la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Una de las características de dicha tradición (representada simbólicamente por los profesores titulares de nuestra disciplina, desde los primeros concursos hasta el día de hoy) es la centralidad otorgada al derecho constitucional y, en concordancia con la nueva cláusula del artículo 75, CN, al derecho internacional de los derechos humanos.

Así, entre otros tantos ejemplos, podemos mencionar el número de la Revista Jurídica de Buenos Aires editada por nuestra facultad, cuya edición de 2001 fue coordinada por uno de nuestros maestros, el profesor José Osvaldo Casás, dedicado a *Derechos Humanos y Tributación*, donde además de los temas clásicos, se abordaron los derechos a la vivienda, a la salud, a la seguridad social, a la educación y al patrimonio cultural. Siguiendo su ejemplo, en 2010, editamos en la misma revista dos volúmenes (*El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado*) donde también está presente la perspectiva de derechos humanos.

En lo personal, desde el inicio de mis trabajos de investigación, el lugar conceptual de los derechos humanos, y del derecho internacional, ha sido una de las claves para pensar la unidad funcional y teleológica del proceso ingreso / gasto público tal como lo estructura y regula el derecho financiero. Nuestro actual proyecto metodológico colectivo, que venimos

denominando, en concordancia con otros colegas europeos y latinoamericanos, “teoría general de la constitución financiera” tiene también la huella de la importancia estratégica del DIDH¹⁵.

En dicho camino hemos promovido diversas actividades y publicaciones. Entre ellas me gustaría mencionar el *Primer Seminario Internacional sobre Restricciones Financieras y derechos humanos. Perspectivas desde el derecho comparado* realizado en 2017 y organizado conjuntamente por nuestro Centro de Estudios de Derecho Financiero y Tributario, el Ministerio Público de la Defensa de la CABA y el Centro de Formación Judicial, también de la CABA, cuya apertura estuvo a cargo de Luis Lozano (en ese momento Presidente del referido tribunal) y de José Osvaldo Casás (fundador y primer director de nuestro Centro)¹⁶. En esa trayectoria resultó un honor para mí, por consecuencia para nuestro hogar académico, haber participado en la redacción de los Principios. También en ese contexto venimos trabajando en el mencionado proyecto

¹⁵ Ver, entre otros colegas de Brasil, España, Italia, Francia o México que, con una diversidad de matices, claro, se refieren a la “constitución financiera” como concepto clave: TAVEIRA TORRES, Heleno, *Direito constitucional financeiro. Teoría da Constituição Financeira*, 2014; RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, *La constitución fiscal de España*, 2015; MORRONE, Andrea (director), *La costituzione finanziaria. La decisione di bilancio dello Stato costituzionale europeo*, 2015. RABAULT, Hughes, *La constitution financière de la France. Sources fondamentales du droit des finances publiques*, L'Harmattan, Paris, 2020; NAVA, Oscar, *Presupuesto, participación ciudadana y Derechos Humanos en la Constitución política de la Ciudad de México*, Porrúa, 2019 y DE LA GUERRA ZÚÑIGA, Eddy, “Origen y contenido mínimo del Derecho constitucional financiero”, *Revista Foro*, N° 28, Quito, 2017.

¹⁶ El Seminario dio lugar a una publicación de la defensa pública (revista institucional n° 17, 2019, *Política fiscal y derechos humanos*), que contiene las exposiciones del seminario, ensayos adicionales, así como un anexo documental, que compila algunos de los principales documentos existentes hasta ese momento (la observación general 19 del CDN, extractos pertinentes del informe sobre pobreza CIDH, documentos presentados ante la CIDH en ocasión de las primeras audiencias temáticas también ya aludidas).

UBACyT, que dirigimos con la profesora Fabiana Schafrik y la participación de un grupo de trabajo de profesores de nuestra materia, pero también de alumnos de la facultad que se han sumado, en cuyo marco hemos generado este número de nuestra revista *Debates* dedicado a los Principios¹⁷.

II. Los Principios y la unidad jurídica del derecho financiero: un diálogo entre el derecho constitucional de la hacienda pública y el DIDH.

No es mi intención aquí analizar minuciosamente los principios y directrices. Esa es la tarea que comenzamos a recorrer con los ensayos que pueden leerse a continuación. Enfatizo un punto: “que empezamos a recorrer”, pues la integración del DIDH con la doctrina financiera y tributaria es una labor que, más allá de antecedentes e investigaciones, está en sus inicios¹⁸. Es preciso repensar cada una de nuestras instituciones, a fin de analizar minuciosamente la incidencia del DIDH. Pero con esta publicación, en continuidad con la tradición antes mencionada, nuestra comunidad académica da un primer paso.

Solamente me gustaría recorrer algunos muy breves tramos de los Principios a la luz de la unidad del régimen jurídico de la hacienda pública, en diálogo con el derecho constitucional financiero.

¹⁷ Actualmente desde la cátedra ofrecemos un curso de grado específicamente dedicado al DIDH, con la participación activa de las profesoras Verónica Belmonte y Agostina Gelmetti, así como de otros colegas de nuestra facultad.

¹⁸ Por ejemplo, la de diversas tesis de doctorado a ambos lados del Atlántico. Menciono como ejemplo las de CRISTIAN BILLARDI en la Universidad de Palermo, Italia (*Los derechos del hombre y su tutela jurídica en el derecho tributario y financiero*), con la dirección de la profesora Daria Copa, y de ROBERTO MARTÍNEZ REGINO en la Universidad Autónoma de Morelos, México (*El control judicial del presupuesto público para la eficacia de los Derechos Humanos en México*), bajo la dirección del profesor Juan Manuel Ortega Maldonado. La tesis de Cristian Billardi dio lugar a su libro: *Los derechos del hombre y su tutela jurídica en el derecho tributario y financiero*, Ad. Hoc, 2018.

Una de las características más notables de la práctica del DIDH con respecto al derecho financiero y a la política fiscal es la rapidez con la que fue reconocida la unidad sustancial y luego jurídica de la actividad financiera pública.

En las prácticas constitucionales domésticas la conciencia de la unidad del fenómeno financiero es un dato podríamos decir originario. De ella fueron conscientes tanto los redactores de las constituciones como sus intelectuales. En el caso de la historia constitucional argentina el ejemplo de Juan Bautista Alberdi es notable. Más allá de las transformaciones de su pensamiento a lo largo de su vida, estrechamente vinculada a las complejas vicisitudes políticas de su tiempo, siempre sostuvo la idea de que el fenómeno financiero presenta una unidad (económica y política) en la realidad de la vida social y que, luego, esa cualidad tenía que ser receptada por el derecho constitucional.

De ahí la importancia que le concediera al artículo 4 de la Constitución, cuya redacción se mantiene hasta hoy, donde se mencionan expresamente, y también se conectan, los gastos públicos y los diferentes tipos de ingresos. El eje de esa unidad es la institución de los “fondos del Tesoro” así como un conjunto de principios susceptibles de incidir, con sus grados y matices, en las diferentes técnicas financieras.

Si bien el momentáneo predominio (durante el siglo pasado) del enfoque que propugnaba la autonomía del derecho tributario pareció eclipsar, en el plano de la doctrina, aquella unidad, lo cierto es que ella siempre estuvo presente en la objetividad misma de los derechos positivos modernos y contemporáneos. Tal es así que la expresión “constitución financiera”, que expresa conceptualmente la unidad jurídica del fenómeno financiero, fue forjada (en el contexto del derecho público alemán) a mediados del siglo XX y difundida, transmitida y reelaborada hasta el presente, sin solución de continuidad.

La unidad sustancial del fenómeno financiero (objeto de las Finanzas Públicas, que son plurales a fin de captar su multidimensionalidad), receptada en los

fundamentos de su régimen jurídico (unidad de carácter constitucional), es posteriormente la base de la unidad y autonomía del saber jurídico que tiene a aquel régimen como objeto (el derecho financiero en tanto doctrina o ciencia del derecho financiero).

Finanzas Públicas plurales, constitución financiera y autonomía del derecho financiero son tres aspectos de un único movimiento que se expresa tanto en la realidad como en el conocimiento.

El vínculo derechos humanos / política fiscal se presentó, ya desde los inicios de la historia del DIDH, como una consecuencia de la problemática que revela el carácter costoso de los derechos. Más allá de la primigenia idea según la cual habría una dicotomía entre derechos sin costo y derechos con costos (que está en la génesis de un doble pacto) pronto la vida práctica reveló que ella no se sostenía en datos de la realidad. Pues todos los derechos, en mayor o menor medida, involucran en los hechos algún grado de financiamiento.

Más aún, el ordenamiento jurídico moderno es en sí mismo costoso. Todos los órganos jurídicos (legislaturas, gobiernos, tribunales, organismos de control) tienen algún tipo de costo. Lo mismo sus productos jurídicos (ley, reglamento, acto administrativo, dictamen o acusación fiscal, sentencia) y sus formas de actuación (proceso legislativo, procedimiento administrativo, proceso judicial).

Enunciado en términos más abstractos: las reglas jurídicas oficiales excluyentes y estatalizadas, características de los ordenamientos jurídicos modernos y contemporáneos, tienen costos. En nuestro léxico: *dependen causalmente* de los fondos del tesoro. Dicho en diálogo con la teoría pura propuesta por Hans Kelsen, que estructura la teoría general del derecho desde los inicios del siglo pasado: el orden jurídico moderno, además del respaldo del monopolio de la violencia (eco de la definición canónica de Estado propuesta por Max Weber), requiere de una hacienda pública. No hay derecho positivo, en un sentido moderno, sin Coerción y sin Hacienda Pública.

De ahí la centralidad de dos capítulos de los sistemas constitucionales: el derecho

constitucional penal y procesal-penal (que regula el ejercicio legítimo de la violencia) y el derecho constitucional financiero (que regula la financiación de la efectividad de la propia constitución, incluido el aparato coactivo)¹⁹.

La coerción no puede plasmarse en la realidad práctica sin una hacienda pública y ésta, a la vez, no puede realizarse sin el respaldo de aquella. Camino inevitable de ida y vuelta: circularidad de las finanzas y la coerción, que adquieren una estructuración legítima por medio de la regulación constitucional.

Por ende, ya que se admitió muy rápido que todos los derechos son causalmente dependiente de los recursos públicos (remito a las referencias dadas en un ensayo previo ya citado, en particular los antecedentes del Comité de Derechos Humanos, a cargo del monitoreo del *Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos*) la distinción tiene que ser trazada al nivel de su régimen jurídico. Es decir, la variación radica en cómo cada régimen jurídico enfrenta, al momento de la regulación, aquella dependencia causal.

Puede no dársele ninguna incidencia. En tal caso, hablamos de derechos incondicionados frente a las situaciones financieras. Ello no implica que en determinadas situaciones de crisis financieras algunos de esos derechos incondicionados no puedan ser objeto de dilaciones o prórrogas, como lo justifica, en algunos ordenamientos, la doctrina de la emergencia pública.

Pero también puede dársele algún efecto jurídico a la referida dependencia. Se genera, así, un régimen jurídico que denominamos *dependencia jurídica*. Tal es el caso del art. 2 del PIDESC, que ha dado lugar a una extensa y profunda reflexión e interpretación por parte tanto del Comité DESC, como por aquellos otros que monitorean textos análogos, tal el caso del Comité de los Derechos del Niño.

A nuestro entender la dependencia jurídica en ese caso se plasma por medio de una

¹⁹ Esto explica también el desarrollo histórico paralelo de las garantías penales y procesales penales por una parte, y los principios e instituciones financieras por otro. Las dos cartas clásicas de la historia constitucional medieval inglesa son el ejemplo paradigmático.

estructura compleja de obligaciones estatales, tanto inmediatas como progresivas (de avanzar, de proteger un contenido mínimo, etc.), entre ellas la de asignar el máximo de los recursos legítimamente disponibles de la comunidad.

Una aclaración al pasar. La dependencia jurídica no sólo puede apreciarse en la regulación del PIDESC, pues la encontramos en diferentes momentos de las prácticas jurídicas contemporáneas.

Por ejemplo, está presente en la doctrina de la Corte Suprema argentina sobre medidas cautelares en materia tributaria. En estos casos los jueces tienen la obligación de apreciar con especial estrictez el interés público involucrado, pues “la percepción de las rentas públicas en el tiempo y modo dispuestos por la ley es condición indispensable del funcionamiento regular del Estado” (Fallos 312:1010, considerando 5, con remisión a Fallos: 235:787). En dicho caso, además, para justificar su intervención procesal ante una decisión cautelar, consideró que “lo resuelto excede el interés individual de las partes y atañe también a la comunidad en razón de su aptitud para perturbar la percepción de la renta pública” (considerando 2º, con remisión a Fallos: 268:126)²⁰.

También se aprecia su incidencia en la Constitución de la República Italiana, en su artículo 81, que regula la decisión presupuestaria. En último párrafo dispone que “cualquier otra ley que lleve aparejados gastos nuevos o mayores deberá indicar los medios para hacer frente a los mismos” (se refiere a las leyes en general, diferentes a la propia ley de presupuesto). Es decir, dado que las leyes son causalmente dependientes de los recursos públicos para su implementación, la Constitución regula el ejercicio de la potestad legislativa modulándola para tener en cuenta aquella situación.

El mismo fundamento podemos atribuirle a la Acordada 36/09 de la Corte Suprema argentina, que tiene en cuenta que en ciertos

²⁰ Sobre las medidas cautelares en materia tributaria remito al texto de Anahí Pérez, *Medidas cautelares en procesos tributarios*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2022.

casos la implementación de las sentencias depende de recursos financieros para su cumplimiento.

Volviendo a nuestro hilo conductor: la conciencia del vínculo derechos humanos / política fiscal llevó rápidamente a desarrollar una doctrina, que fue considerando paso a paso cada una de las técnicas constitucionales financieras habituales. En primer lugar, la técnica que estructura constitucionalmente toda la actividad financiera pública: el presupuesto. Luego, los diferentes ingresos públicos. Primero los impuestos, luego la deuda pública y hoy se vislumbra una tendencia para comprender a la totalidad de los recursos.

Veamos ahora esta unidad en algunos pasajes de los Principios.

En el capítulo inicial referido a las definiciones, encontramos la siguiente, que se refiere al concepto de “política fiscal”, expresión ambigua, pues en los usos académicos, de acuerdo a las costumbres institucionales, puede significar tanto “política impositiva”, “política tributaria” o “política financiera pública”. Ésta última es la significación postulada: “refiere al conjunto de políticas para la gestión del gasto y de los ingresos públicos, y comprende todas las técnicas a través de las cuales los Estados obtienen y asignan recursos, incluida la tributación, la deuda pública, los ingresos obtenidos por las empresas públicas, la planeación macro-fiscal y todos los procesos asociados al ciclo presupuestario”.

Paralelamente la expresión “fases de la política fiscal” es una expresión que “alude a la generación y movilización de recursos, la asignación de recursos, la ejecución de recursos y el monitoreo de la política fiscal”.

Se aprecia que se consideran tanto las técnicas financieras en un sentido “estático” (el ámbito del derecho financiero sustantivo) como su implementación o desenvolvimiento “dinámico”, la actividad financiera pública (el ámbito del derecho administrativo financiero).

También puede advertirse ya en estas definiciones una voluntad de incorporar, en la textura de la redacción, el vocabulario del DIDH, claro, pero en conexión con el de la

tradición constitucional latinoamericana, como también el de corrientes de las finanzas públicas propios también de nuestra región, como el promovido por la CEPAL.

En el Preámbulo, por su parte, el punto 1 establece que “todos los derechos humanos precisan de recursos para su realización” (plasmación de la idea de “dependencia causal” entre recursos financieros e instituciones jurídicas). Continúa: “La garantía de los derechos requiere de Estados con instituciones sólidas que movilicen, asignen y empleen suficientes recursos públicos de forma transparente, participativa y responsable”.

La fórmula “movilizar, asignar y emplear” pone de manifiesto la unidad dinámica del fenómeno financiero.

“Movilizar” es un término típico del DIDH. Movilizar recursos, esto es: buscar los recursos allí donde estos revelan capacidad contributiva. Es un término que ha sido clave para interpretar el concepto de “recursos disponibles” (que ya detectamos en varios textos del DIDH), no estrechamente como “los recursos que ya disponen los estados” o “los recursos que ya se encuentran presupuestados” sino aquellos susceptibles de ser justamente movilizados. O sea: susceptibles de ser objeto de técnicas financieras. Ahí juega también el concepto complementario, de variados significados en las instituciones financieras internacionales, de “espacio fiscal”²¹.

²¹ ORTIZ, Isabel; CHAI, Jingqing y CUMMINS, Matthew, *Identifying fiscal space. Options for Social and Economic Development for Children and Poor Households in 184 Countries*, Unicef, 2011. ORTIZ, Isabel; CUMMINS, Matthew y KARUNANETHY, Kalaivani, *Espacio fiscal para la protección social y los ODS: Alternativas para ampliar la inversión social en 187 países*, OIT, Unicef, ONU Mujeres, 2017. El Comité DESC utiliza el concepto de espacio fiscal. Así, ha señalado: “[L]os Gobiernos disponen de opciones para ampliar el espacio fiscal para la protección social incluso en los países más pobres, por ejemplo reasignando el gasto público con un renovado interés en el gasto social, aumentando los ingresos fiscales, reduciendo la deuda o el servicio de la deuda, adaptando el marco macroeconómico, combatiendo los flujos financieros ilícitos o aumentando los ingresos de la seguridad social”.

No se trata sólo de “obtener”, secamente dicho, sino de poner en juego la legislación para sujetar a tributación las efectivas capacidades contributivas existentes en la sociedad. Con sus límites, claro, tal como lo disponen los regímenes constitucionales habituales.

Es interesante observar que la expresión también viene usada en el derecho internacional financiero y tributario.

Así, por ejemplo, la *Declaración de Punta del Este*, en el marco del Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, OCDE, de 2018, declara que las jurisdicciones latinoamericanas utilizarán “de forma efectiva la poderosa infraestructura mundial para el intercambio de información que se ha constituido en la última década con el objetivo de contrarrestar los flujos financieros ilícitos y apoyar la *movilización* de recursos nacionales”.

La expresión también es habitual en el derecho internacional público, como lo muestra la *Agenda 2030* para el desarrollo sostenible, que establece un plan de acción compuesto por 17 objetivos²². Como ya señalamos en el ensayo que escribimos para nuestra revista dedicada al derecho internacional, la *Agenda* utiliza el término clave “movilizar”.

Así, entre otros tramos, al desarrollarse el objetivo 1 (punto 1a) se postula: “garantizar una *movilización* significativa de recursos procedentes de diversas fuentes, incluso mediante la mejora de la cooperación para el desarrollo, a fin de proporcionar medios suficientes y previsibles a los países en desarrollo...”²³.

Para ver la interrelación que se viene gestando en el derecho internacional público, que contrarresta los intentos de generar

sectores autónomos o fragmentados, el primer párrafo de la ya citada Declaración de Punta del Este (texto “en apariencia” sólo tributario) dice lo siguiente: “Considerando que es importante consolidar la política fiscal y la administración tributaria para movilizar mejor los recursos nacionales en beneficio de nuestros ciudadanos, proporcionando a los gobiernos los recursos e instrumentos necesarios para alcanzar nuestros respectivos objetivos de desarrollo y el mantenimiento del crecimiento económico a fin de lograr los Objetivos de Desarrollo Sostenible; (...)”.

Advertimos así que la expresión “movilizar los recursos” circula entre el DIDH (como atestiguan los Principios), el derecho internacional financiero en su faz tributaria (*Declaración de Punta del Este*) y el derecho internacional al desarrollo (*Agenda 2030*).

Movilizar recursos, para luego asignarlos y emplearlos, términos que nos remiten, en expresión de Dino Jarach, al proceso ingreso / gasto público. Asignar es la tarea jurídica a cargo de las leyes de presupuesto. Dichas leyes “asignan” los recursos y “autorizan” los gastos, todo ello otorgándole autoridad al documento contable también llamado “presupuesto”. El empleo, luego, alude a la ejecución efectiva de los recursos que han sido asignados (a un fin específico) y autorizados a gastar (por parte de un órgano).

En este lenguaje financiero en gestación el verbo “movilizar” y sus derivados tienden a referirse no sólo al aspecto “recaudatorio” sino, en ocasiones, al conjunto de la actividad financiera pública. Puede verse como ejemplo la definición que la *Observación General 19* CDN da de “presupuesto: se refiere a la movilización de los ingresos públicos, las asignaciones presupuestarias y los gastos de los Estados”. Es decir, “movilizar” también es usado como un término genérico para referirse al proceso de “obtener, conservar, asignar y gastar” los recursos públicos.

El punto 1 del Preámbulo, que aún nos retiene, emplea otro concepto clave: “suficientes”. Se deben movilizar y asignar “suficientes recursos públicos”. El mismo término ya también lo hemos visto al citar la *Agenda 2030*. Se trata de otro concepto que

Ver: E/C.12/2015/1, Comité DESC. *Niveles mínimos de protección social: un elemento esencial del derecho a la seguridad social y de los objetivos de desarrollo sostenible*, 2015, párr. 13. Ver también: ROY, Rathin y HEUTY, Antoine (editores), *Fiscal Space*, Earthscan, 2009.

²² Nos referimos al asunto en la Revista *Debates de Derecho Tributario y Financiero*, “Derecho Internacional Tributario”, Año II, N° 4, p. 15.

²³ El punto 5 del Preámbulo de los Principios también se refiere a los ODS.

circula en los diferentes ámbitos del derecho internacional público.

Este concepto es importante porque expresa el contenido de un principio que pone de manifiesto la unidad del fenómeno financiero de una manera inmediata. Veamos una doble enunciación, referido primero al DIDH, luego a los derechos domésticos. Con respecto al primero él postula que deben asignarse recursos públicos suficientes para garantizar los derechos humanos. Con respecto a los segundos, que deben asignarse recursos públicos suficientes para garantizar la efectiva vigencia de las instituciones constitucionales.

En este punto se aprecia el diálogo tan interesante que se viene dando entre las prácticas constitucionales domésticas y la internacional referida al DIDH.

En cuanto al DIDH, simplemente para complementar el punto 1 de los Principios que estamos comentando, recordemos el punto 11, segunda línea, de la ya mencionada *Observación General* 19 CDN, que declara que las decisiones y regulaciones estatales referidas a los derechos consagrados en la Convención “no pueden aplicarse si no se movilizan recursos financieros *suficientes*, y si estos no se asignan y se utilizan de manera responsable, eficaz, eficiente, equitativa, participativa, transparente y sostenible”.

Veamos ahora una referencia al derecho constitucional argentino. En una reciente sentencia de la Corte Suprema encontramos una profunda argumentación sobre el principio de suficiencia financiera, tal como él juega para la comprensión del federalismo constitucional financiero (para no extenderme me referiré en particular al voto del juez Lorenzetti)²⁴.

Luego de recordar que los municipios “requieren de los recursos necesarios para cumplir sus finalidades” (considerando 5) señala “que este principio federal de descentralización institucional y de *suficiencia* de recursos obliga a la Nación en relación con las provincias y a las provincias en relación a la Nación. En este sentido, el régimen federal debe asegurar la *suficiencia* de recursos para

que cada nivel de gobierno cumpla con sus cometidos constitucionales” (considerando 6, primer y segundo párrafo).

Más adelante señala, profundizando el concepto: “En materia municipal el principio de *suficiencia* significa que cada municipio tiene que disponer de ingresos suficientes para cumplir con sus fines y se integra con el de solidaridad, que exige, por su parte, a las provincias responder por la *suficiencia* financiera de aquellos municipios que no alcancen a cubrir sus gastos con el ejercicio de sus potestades propias” (considerando 7, segundo párrafo).

Agrega: “las normas presupuestarias de la Nación y las provincias deben prever ingresos *suficientes* para que los municipios puedan desempeñar su función. En la medida en que se le adjudican más funciones, deben contar con los recursos *suficientes* para poder cumplirlas” (considerando 7, último párrafo).

Dejo aquí la reseña, que exigiría un estudio pormenorizado de la sentencia.

Destaco, muy rápidamente, que el principio de suficiencia, en las arquitecturas constitucionales, es una manera de dar una respuesta jurídica al desafío de la dependencia causal de las instituciones respecto de los recursos públicos.

Dice el argumento: *si* las instituciones constitucionales dependen causalmente de los recursos públicos para ser efectivamente vigentes (dependencia causal), *entonces* es sensato postular un principio que disponga una asignación suficiente de recursos para lograr dicha efectividad (principio de suficiencia financiera).

Entre “dependencia causal” y “principio de suficiencia” existe una relación análoga a la que detectamos entre “instrumentalidad” y “principio de razonabilidad”.

De acuerdo a este argumento constitucional paralelo: *si* la actividad financiera pública es un medio para lograr la efectiva vigencia de las instituciones constitucionales (instrumentalidad), *entonces* no deben afectar el núcleo esencial de tales instituciones (principio de razonabilidad).

Esta última construcción, que aquí la vemos en el vocabulario constitucional argentino, cuya

²⁴ CSJN, “Esso Petrolera Argentina SRL c/ Municipalidad de Quilmes”, Fallos: 344:2123.

práctica viene desarrollando la idea de razonabilidad sobre la base de la interpretación del artículo 28, CN, la vemos también en juego en el punto 7 del Preámbulo de los Principios: “La política fiscal es un asunto de derechos humanos y, por ende, las reglas y los estándares complementarios que la rigen deben ser interpretados a la luz de las normas internacionales de derechos humanos y de aquellas consagradas en las constituciones nacionales como reflejo del pacto social. No es el alcance de los derechos y de este pacto social el que debe adaptarse a las políticas fiscales vigentes, sino estas últimas las que deben ponerse al servicio de los primeros, generando los recursos suficientes para la garantía de los derechos”.

Hay una primacía de los fines (garantía de los derechos) sobre los medios (financieros).

Tal como ha señalado con claridad la Corte Constitucional italiana en ocasión de interpretar la regla fiscal incorporada en la reforma constitucional de 2012 (artículo 81 reformado), “es la garantía de los derechos no comprimibles lo que incide sobre el presupuesto, y no el equilibrio presupuestario lo que condiciona la debida erogación”²⁵.

O de acuerdo a una expresión que resume con claridad el asunto: “el ejercicio de la hacienda pública se orientará al cumplimiento efectivo de los derechos”, texto de la Constitución de la Ciudad de México de 2017, artículo 5.A.3., que citamos habitualmente dado su alto valor simbólico, al revelar, de forma sintética, el grado de conciencia alcanzado por el constitucionalismo latinoamericano respecto de la problemática financiera.

Cuando el lector recorra los principios y directrices podrá verificar que ellos tienen en cuenta tanto el proceso ingreso / gasto público de forma unificada e integral como las

diferentes técnicas financieras de manera particularizada. La planificación, el presupuesto, la deuda pública, los tributos.

Un ejemplo claro lo encontramos en el principio 3 que plasma la idea de “justicia financiera”. El principio dice: “los Estados deben asegurar que su política fiscal sea socialmente justa”.

Luego, se mencionan los “principios de la tributación justa”, donde el texto dialoga con la tradición constitucional latinoamericana, expresada en sus constituciones pero también en otros textos, como el *Modelo de Código Tributario* propuesto por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (y que, según dice expresamente, se encuentra basado en la experiencia iberoamericana), que remite a los principios constitucionales vigentes (art. 6.1.). En su comentario, por su parte, se mencionan “los principios de capacidad contributiva, justicia, igualdad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”²⁶.

Los Principios, por su parte, postulan: “diseñar la política tributaria de acuerdo con los principios de equidad horizontal y vertical, legalidad, igualdad, no discriminación, generalidad, capacidad contributiva, progresividad, y otros principios de tributación justa generalmente incorporados en sus constituciones, en el derecho internacional y en otros marcos complementarios” (principio 3.1.).

A ello se agrega lo siguiente, en un segundo párrafo: “deben asegurar que el sistema tributario promueva la igualdad sustantiva y que toda persona cumpla con su deber de pagar impuestos de conformidad con su capacidad contributiva, fijando un umbral de tributación adecuado y absteniéndose de imponer cargas que agraven manifiestamente la situación de quienes no disponen de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente”.

Complementariamente expresan los “principios de justicia en el gasto público”:

²⁵ Sentencia 275/2016, redacción de Prosperetti. Me referí a esta sentencia en “Modelos de control judicial de las restricciones financieras en el derecho comparado: la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia argentina sobre el derecho a la vivienda”, *Derecho a la Vivienda en Argentina y Francia, Revista Institucional de la Defensa Pública de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, N° 16, octubre de 2018, pp. 53-95.

²⁶ Sobre el Modelo, ver TORREALBA NAVAS, Adrián, *Derecho Tributario Iberoamericano. A la luz de la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2017.

“asegurar que sus políticas de gasto público sean diseñadas conforme a los principios de igualdad, legalidad, eficiencia, prioridad del gasto social y participación, entre otros principios generalmente aceptados en sus propias constituciones. Deben proteger el patrimonio público y manejarlo de acuerdo con la legislación vigente, con honradez y debida diligencia y asegurando la calidad del gasto”.

En tercer lugar, enuncia los “principios de la deuda pública”: “gestionar su deuda pública de forma que no obstaculice el mejoramiento de las condiciones que garantizan el disfrute de los derechos humanos”.

No sólo. Porque en otros tramos hay referencias a otras instituciones recaudatorias, de muy variada categorización jurídica en el derecho financiero comparado, como los ingresos vinculados a la prestación de servicios públicos (tasas –una de las categorías tributarias– y tarifas) o la explotación de recursos naturales (regalías).

Así con respecto a los primeros, la Directriz 2 (“proveer servicios públicos para garantizar los derechos”) del Principio 2 señala: “asegurar la prestación de servicios públicos universales, adecuados, de calidad, asequibles y suficientemente financiados, que reduzcan las disparidades sociales y territoriales”.

Con esta directriz dialoga otra sentencia de la Corte Suprema argentina, aquí pertinente, referida justamente a los servicios públicos, en cuya argumentación se tiene en cuenta la *Observación General 4* del Comité DESC²⁷. Es sabido que dicha observación general expresa la interpretación que da el Comité sobre el alcance normativo del derecho a la vivienda, mucho mayor que, según sus propios términos, “tener un techo sobre la cabeza”.

Entre aquellos contenidos normativos se encuentra el acceso a los servicios públicos. De acuerdo a un párrafo citado por la Corte Suprema “los beneficiarios del derecho a la vivienda adecuada deberían tener acceso permanente a recursos naturales y comunes, a

agua potable, a energía para la cocina, la calefacción y el alumbrado”.

Además de ello, la Corte suprema señala lo siguiente, que muestra la profundidad del diálogo: “el Estado debe velar por la continuidad, universalidad y accesibilidad de los servicios públicos, ponderando la realidad económico-social concreta de los afectados por la decisión tarifaria con especial atención a los sectores más vulnerables y evitando, de esta forma, el perjuicio social provocado por la exclusión de numerosos usuarios de dichos servicios esenciales como consecuencia de una tarifa que, por su elevada cuantía, pudiera calificarse de ‘confiscatoria’, en tanto detraiga de manera irrazonable una proporción excesiva de los ingresos del grupo familiar a considerar” (considerando 33, voto de la mayoría).

En cuanto a los recursos derivados de los recursos naturales los Principios incluyen varias directivas, en particular al desarrollar el Principio 4 (los Estados deben asegurar que su política fiscal sea ambientalmente sostenible).

Así, la Directriz 4, primer párrafo, recomienda “asegurar que, cuando permitan o emprendan la explotación de recursos naturales, una parte razonable de los beneficios sea objeto de tributación y se destine a acelerar la transición hacia un modelo económico más sostenible y asegurar el cumplimiento de los derechos humanos, particularmente de las poblaciones que habitan en los territorios donde se llevan a cabo dichas explotaciones”.

Finalmente, las constituciones financieras contemporáneas, sobre la base aportada por el presupuesto público, incluyen técnicas de planificación, por ejemplo mediante los llamados planes de desarrollo.

En este aspecto, la Directriz 1, segundo párrafo, que desarrolla al Principio 1 (la realización de los derechos humanos debe ser una finalidad fundamental de la política fiscal) señala lo siguiente: “incorporar una mirada integral de la planeación pública que articula la oferta de programas y políticas de todos los sectores y niveles del gobierno con miras a la plena garantía de los derechos humanos, de forma que los progresos medibles y se establezcan mecanismos correctivos cuando sea necesario”.

²⁷ CSJN, “Centro de Estudios para la Promoción de la Igualdad y la Solidaridad y otros el Ministerio de Energía y Minería s/ amparo colectivo”, Fallos: 339:1077.

Planificación, gasto público y presupuesto, tributos, deuda pública, recursos originarios: a todos ellos, de forma tanto conjunta como particularizada, se refieren los Principios, insertándose así en el proceso histórico, constitucional e internacional, de regulación jurídica unificada y sistemática de todo el proceso ingreso / gasto público.

De ahí la facilidad, pero también riqueza, del diálogo entre los derechos constitucionales domésticos y el derecho internacional de los derechos humanos, tal como es sintetizado, en sus efectos financieros por los Principios.

Dejo aquí esta presentación, que ya se ha hecho bastante extensa.

En esta publicación han participado 59 autores, entre profesores de grado y postgrado, investigadores y estudiantes. Hemos recibido colaboraciones de colegas de Uruguay, Brasil, Chile, Colombia, Perú, Ecuador, México y España. A todos ellos les agradecemos su esfuerzo. Como dije al comienzo: es este un inicio en el camino de la transformación del derecho financiero a la luz del DIDH. Esperamos poder continuar con estas investigaciones y profundizar en esta reformulación de nuestras teorías y conceptos.

REFLEXIONES GENERALES SOBRE LOS PRINCIPIOS

ENTREVISTA A MAGDALENA SEPÚLVEDA CARMONA*

por Horacio Corti

* Miembro del Comité de Expertos de la Iniciativa por Los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal. Directora Ejecutiva de la Iniciativa Global para los Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Miembro de la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT) y del Panel de alto nivel de las Naciones Unidas (ONU) sobre Responsabilidad, Transparencia e Integridad Financiera Internacional para el Logro de la Agenda 2030.

Horacio: *¿Cómo llegaste a interesarte, preocuparte, por la política financiera y tributaria desde tu formación en el DIDH?*

Magdalena: Soy chilena, crecí en Chile durante la dictadura cívico-militar de Pinochet, y por ende siempre me preocuparon los derechos humanos. Para 1988, cuando fue el plebiscito, yo estaba entrando a estudiar derecho. En esos momentos ya no había violaciones sistemáticas y masivas a los derechos humanos en el país. Lo que sí había en Chile era un nivel de pobreza enorme, al nivel de lo que está viviendo Argentina en estos momentos, o sea, más de un 55% de la población viviendo en la pobreza.

Siempre quise estudiar derechos humanos, y la indivisibilidad de los derechos era algo evidente. Cuando terminé la carrera de derecho, y habiendo vuelto ya la democracia, me empecé a dedicar a temas de pobreza. Desde el derecho internacional de los derechos humanos, luego me fui a hacer un doctorado, una maestría, y siempre seguí trabajando el tema.

Luego, con el tiempo, fui la primera relatora de Naciones Unidas en trabajar el tema de extrema pobreza y derechos humanos. Era la relatora cuando fue la crisis económica y financiera global del 2008. En ese momento se hizo evidente, para alguien que se había dedicado al derecho internacional de los derechos humanos, desde la perspectiva de los derechos económicos, sociales y culturales, que había un vacío en el movimiento de derechos

humanos, que no entraba al tema del origen de los recursos. El tema del gasto público, por ejemplo, el enfoque de género en materia del gasto, era y sigue siendo una tema debidamente cubierto por el movimiento, pero no había suficiente análisis de cómo se generan los recursos necesarios para invertir en la satisfacción de los derechos.

Esto se hizo evidente, como digo, en la crisis económica en la cual muchos de los países que se vieron muy afectados, se excusaban del no cumplimiento de sus obligaciones en materia de DESC, simplemente jugando la carta de “no tenemos recursos”. Sin embargo, aquí hay un tema bien interesante a tener en cuenta. Las obligaciones de satisfacer los DESC requieren movilizar el “máximo de recursos disponibles”. Por ende, el tema es, qué se entiende por los recursos disponibles, ¿de qué recursos estamos hablando? ¿Son aquellos que tiene el Estado en ese momento o también son los recursos que podría tener si tuviera una política fiscal adecuada, en la cual ampliara su espacio fiscal a través de medidas tributarias progresistas? Es decir, haciendo que cada uno pague lo justo, que quienes tuvieran más paguen más, y efectuando también mejoras en sus sistemas de recolección de fondos.

Este es un tema que empecé a trabajar como relatora de Naciones Unidas. Hice un informe sobre el tema fiscal y derechos humanos para el Consejo de Derechos Humanos en el 2014. Y fue bastante llamativo que en el 2013, cuando empezamos con un gran equipo, a mirar quién había hecho el movimiento de Derechos Humanos sobre el tema fiscal, encontramos que, básicamente, ni los relatores especiales, ni los órganos de tratados de Naciones Unidas, ni tampoco los órganos regionales, habían desarrollado mucho sobre qué significaba tener recursos disponibles en materia fiscal, ni habían entrado en los temas de política fiscal. Por lo tanto, este primer informe lo escribí también haciendo un llamado al propio movimiento para entrar a

analizar el tema. Esto fue una forma de autocrítica al propio movimiento del que me siento parte, era decir, no podemos seguir siendo neutrales en materia de políticas tributarias, porque hacer frente a la desigualdad o generar los recursos necesarios para el cumplimiento de los DESC requiere entrar en temas fiscales.

Y aquí, empezamos a trabajar una serie de principios de Derechos Humanos que son muy importantes: el principio de igualdad y no discriminación, la libre determinación, la participación, rendición de cuentas y transparencia, entre otras, y también obligaciones de asistencia y cooperación internacional, necesarias desde el punto de vista fiscal.

Luego, en 2015 se estableció la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT), cuyos miembros son mayormente economistas destacados a nivel global y algunos otros son, por así decirlo, líderes sociales. Yo soy una de las miembros fundadoras de esta iniciativa. Ahí comencé a trabajar en profundidad sobre temas bastante más técnicos relacionados con todo el proceso BEPS de la OCDE para buscar terminar con las prácticas fiscales abusivas de las multinacionales. Y al mismo tiempo seguí trabajando también con los economistas para promover un impuesto mínimo global por parte de las empresas transnacionales. Actualmente, en ICRICT hemos sumado también la necesidad de promover un impuesto a los súper millonarios, muy en línea con la propuesta actual de Brasil durante su presidencia del G20. Brasil, que por primera vez ha llamado a buscar un consenso para buscar formas a través de las cuales los superricos contribuyan de una manera justa en el pago de impuestos.

Es interesante que las reformas al sistema fiscal global requieren de un esfuerzo colectivo de los Estados. Abordar los desafíos fiscales globales que plantean la movilidad, la digitalización, la deslocalización de los activos y funciones empresariales, y la integración empresarial global, requiere un esfuerzo multilateral que está regido por el derecho internacional.

Con todo esto, podríamos decir que se cierra un círculo: para encontrar soluciones en el campo del DIDH debemos avanzar en realizar modificaciones desde el derecho internacional general, en el marco de acuerdos multilaterales, y no sólo desde el propio DIDH.

Horacio: *Continuando con tu relato, es interesante tu planteo porque tradicionalmente, y creo que todavía no cambió mucho al día de hoy, el derecho internacional tributario es, digamos, un subsector del derecho internacional público, muy auto-encapsulado. Es muy pertinente entonces la idea de fragmentación del derecho internacional. En general, los que se dedican a esa área del derecho internacional público tienen poco que ver, o generan pocos lazos con los otros sectores del derecho internacional. Qué interesante tu pensamiento sobre cómo vincular el derecho internacional de los derechos humanos con ese, “autónomo” o “pseudo autónomo”, derecho internacional tributario.*

Magdalena: Sí, lo que es más interesante, creo yo, es que la complejidad de los desafíos del mundo actual, de las policrisis, digamos: la emergencia climática, la desigualdad, el cambio de la arquitectura financiera internacional, etcétera, requiere, o nos fuerza, a superar nuestros nuestros silos disciplinarios.

Por eso creo que, por ejemplo, la ICRICT es una comisión que ha tenido éxito por estar compuesta por economistas, pero al mismo tiempo tiene otros miembros que aportan otras miradas. El enfoque de derechos humanos no es una bala de plata, sin embargo, es esencial para poner la dignidad de las personas —y no las ganancias de unos pocos accionistas superricos— en el centro de la discusión. Para lograrlo, es necesario que expertos en derechos humanos, en derecho tributario, en economía, etc trabajen en conjunto. Esta es una lección que el movimiento al que me siento perteneciente (que es el de los derechos humanos) también debe aprender.

El sistema de monitoreo de los derechos humanos a nivel doméstico y a nivel internacional ha estado caracterizado por un

dominio de los abogados, un enfoque puramente legal. Sin embargo, para buscar respuesta a las complejidades de los temas de hoy, se requiere esta interdisciplinariedad. Hoy en día, en muchos espacios hay un enfoque muchísimo más sistémico que busca respuestas desde una comprensión más global, ya sea del derecho internacional público en general, con todas sus ramas, o desde la economía, la sociología, etcétera. Como dato curioso, es bien interesante, la discusión que se inició en Naciones Unidas en torno a una convención marco sobre la tributación (UN Framework Convention), vemos más que nunca la necesidad de tener equipos interdisciplinarios. Por ejemplo, las discusiones que se han dado hasta ahora se relacionan con las reglas procedimentales de la Asamblea General de las Naciones Unidas, que es el órgano multilateral donde se está dando la discusión de la Convención Marco. Esto, porque los países que se oponen a la negociación de un acuerdo marco bajo el auspicio de las Naciones Unidas —y votaron en contra de la resolución que abrió las negociaciones— buscan cualquier vía posible para cerrar el proceso. Ahora bien, un experto tributario no necesariamente va a conocer las reglas procedimentales de negociación en el marco de la Asamblea General de Naciones Unidas. Lograr avanzar, o en su caso, truncar el proceso (como quisieran algunos miembros de la OCDE), depende, en este momento, de que los países tengan representantes que en su conjunto puedan combinar conocimientos técnicos (por ejemplo, que conozcan de las reglas de negociación multilateral y también tengan conocimientos tributarios).

Más que una persona, se necesitan entonces equipos multidisciplinarios. Las personas expertas en lo tributario no son necesariamente expertas en negociaciones multilaterales y las reglas de procedimiento no están dentro de su bagaje de conocimiento. Y aunque es un bagaje que tienen quienes trabajan en las misiones diplomáticas, ellos difícilmente tendrán conocimiento experto en materia tributaria. Las negociaciones de una Convención Marco en materia tributaria requieren que los expertos en materia fiscal

trabajen en conjunto con las cancillerías o los diplomáticos de cancillería que tienen un bagaje más vinculado al derecho internacional público.

Lamentablemente, esto es un obstáculo para los países con menos recursos que no pueden estar cubriendo el viaje de expertos a Nueva York para cada negociación, y se ven forzados a negociar solo con sus diplomáticos establecidos en NY que pueden no tener todos los conocimientos técnicos necesarios para negociaciones complejas.

Horacio: *¿Y cómo ves ese proceso? Continuemos hacia allí un momento.*

Magdalena: Soy optimista. En general creo que se ha logrado mucho en muy poco tiempo. Estamos en una encrucijada que nos podría llevar a cambios importantes y creo que a nivel multilateral ha habido un cambio paradigmático en el que se ha privilegiado la creación de puentes entre distintas disciplinas para avanzar hacia el logro de políticas fiscales, nacionales y globales que pongan a las personas —y no los intereses de un puñado de empresas transnacionales y superricos— en el centro.

Uno lo puede ver, por ejemplo, en el proceso que llevó al desarrollo de los Principios y Directrices de Derechos Humanos en la Política Fiscal. Como bien lo sabes tú, como uno de los miembros, trabajamos con un componente interdisciplinario, con expertos que veníamos de distintas áreas de trabajo. Eso es un buen ejemplo de lo que pasó después. Creo que este proceso fue bastante novedoso o vanguardista porque son los espacios que ahora se están necesitando para seguir avanzando en estos temas.

La necesidad de que todos los países logren tener los recursos financieros para hacer frente a las crisis que estamos viviendo como la emergencia climática, los niveles altísimos de deuda externa, y lograr recuperarse de las consecuencias de la pandemia del COVID-19, ha puesto el énfasis en buscar ampliar el espacio fiscal de manera progresiva, donde todos contribuyan lo justo.

El llamado a que haya una Convención de Naciones Unidas en temas fiscales es uno de los reclamos más antiguos de los países en desarrollo, que surgió ya en la Liga de las Naciones. Es decir, este llamado de los países en desarrollo para que haya un espacio multilateral en el cual todos estén convocados a la mesa para discutir los temas tributarios, es una demanda de larga data que hasta ahora permanecía desatendida. En la práctica, el foro de negociación hasta ahora ha sido la OCDE, que es el club de los países ricos, y que, con mucho que lo hayan creado como una plataforma inclusiva —el llamado *inclusive framework*— en la realidad las negociaciones se han llevado a cabo en unas condiciones de asimetrías de recursos y poder enormes. En los países de la OCDE encuentran sede la mayor parte de las empresas transnacionales, que cuentan con equipos de abogados y negociadores, que ejercen muchísima presión política para no cambiar las reglas que aumenten su tributación. Entonces los países en desarrollo, que tienen muy pocos recursos para negociar en estos espacios multilaterales, no pueden competir con los intereses de las multinacionales, que tienen grandes equipos jurídicos, económicos y financieros que constantemente están buscando formas de pagar menos o de poder hacer transferencias de recursos a lugares donde puedan pagar menos. Es evidente que a nivel doméstico las agencias tributarias nacionales no pueden competir contra la enorme asesoría que tienen las transnacionales para evitar pagar y eludir impuestos y eso genera la profunda asimetría. Y a nivel global, tampoco pueden competir con la influencia que estas mismas ejercen en los países donde tienen su sede, que son en su mayoría los países miembros de la OCDE.

Horacio: *Luego de todo esto, que fue muy interesante, me gustaría retomar el tema que nos trajo hasta aquí. ¿Cómo fue ese proceso que llegó a la conformación del documento de los Principios y Directrices?*

Magdalena: En el año 2014, siendo Relatora de Naciones Unidas y motivada por el trabajo de un puñado de ONGs, hice el primer

informe de un órgano de monitoreo de derechos humanos sobre derechos humanos y política fiscal. Dentro de ese grupo de organizaciones (las pocas que en ese momento trabajaban el tema) estaba el Center for Economic and Social Rights (CESR), que en los años siguientes continuó profundizando su trabajo en el tema e inició un trabajo regional, y fue el motor que impulsó el proceso de los Principios y Directrices.

A través del trabajo del CESR y sus socios, se convocó a un grupo de expertos para empezar a desarrollar estos principios en el año 2015. En este grupo de expertos, que también estás tú, se encuentran varios colegas con los que veníamos de trabajar este tema desde distintas ópticas, y así logramos poder crear estos principios.

El nombre "Principios y Directrices" no es discrecional. Refleja el hecho de que los mismos contienen estándares desarrollados por los órganos de monitoreo de derechos humanos y guías para su implementación. Y esto requiere una pequeña explicación. El derecho internacional de los derechos humanos es un derecho vivo, que tiene que ser interpretado a la luz de las circunstancias actuales. Entonces, en 2014, cuando se publica mi informe del tema como relatora, era el primero, pero desde ahí comenzó a haber un resurgimiento del tema a nivel regional e internacional, y ya para el año 2017 existía un bagaje de decisiones de órganos de monitoreo de Derechos Humanos que permitieron desarrollar los Principios de Derechos Humanos en la política fiscal.

Así, los principios son las obligaciones estatales derivadas de los textos internacionales, según han sido interpretadas por los órganos encargados de monitorear esos tratados internacionales. Mientras que las directrices son guías que permiten aplicar los principios de forma concreta en los diferentes ámbitos de la política fiscal, pero que no tienen un carácter vinculante. Entonces, eso marca la estructura con un doble componente: de principios, que tienen un carácter normativo, y de directrices, que concretan aquellas disposiciones normativas.

A su vez, al lanzarse estos principios y directrices, y empezar a divulgarse y a interactuar nuevamente con la Comisión, o con los comités de monitoreo de tratados de Derechos Humanos, las directrices empiezan a ser adoptadas en conclusiones, en observaciones generales de los órganos de tratado y empiezan a alimentar, por así decirlo, una nueva interpretación de los principios.

Por lo tanto, de 2017 a 2024 nos encontramos con que más agua ha pasado bajo el puente, y por lo tanto, podríamos decir que hay algunas de las directrices que ya han tomado, por así decirlo, una interpretación más normativa.

Los Principios y Directrices están basados en lo doméstico, o sea, ayudan a los Estados a poder aplicar una política tributaria o fiscal alineada con los derechos humanos. Sin embargo, la política fiscal de un país también está determinada por el sistema global. Por ejemplo, gravar de manera efectiva a las empresas transnacionales no depende de un país, por lo tanto, así como el tema de la fiscalidad justa en lo doméstico empieza a tomar importancia, lo mismo sucede con el tema desde un enfoque global. Vemos así cómo toman importancia los llamados a acordar un impuesto mínimo global para que no haya una competencia a la baja, con el objetivo de atraer a las transnacionales a llegar a un país. Porque si un solo país subiera el impuesto a las transnacionales, haría que la transnacional se ubicara en el país vecino, por así decirlo. En cambio, si todos los países llegan a un acuerdo acerca de un impuesto mínimo global, esto no permitiría a las transnacionales escoger dónde irse y presionar, porque eso es lo que hacen, presionar por incentivos tributarios a los países, para obtener una muy baja tasa de impuesto.

Este proceso global también tiene un componente importante de Derechos Humanos en el sentido más básico que es, por ejemplo, el sentido del principio de la igualdad y no discriminación, porque en la actualidad una PYME, una pequeña y mediana empresa en un país, paga una tasa efectiva de impuesto mucho más alta de lo que pagan las transnacionales que llegan con acuerdos e

incentivos específicos. Y esa diferencia uno la puede mirar también en términos de principios de derecho.

Horacio: *Vos ves entonces que hay una expectativa en los diferentes órganos del sistema internacional, de que se vaya acrecentando este diálogo entre derechos humanos y las diferentes instituciones referidas a lo tributario.*

Magdalena: Sí, yo creo que está sucediendo. Un ejemplo concreto es que, frente a la primera Cumbre Latinoamericana de Impuestos Progresivos, realizada en Cartagena, Colombia, en julio de 2023, vimos que hay un llamado de más de 31 relatores especiales de las Naciones Unidas, a los países de la región a que analicen estos temas desde el punto de vista de los derechos humanos. También, hay un llamado de la relatoría DESCA, el sistema interamericano y estos mismos órganos de monitoreo de Derechos Humanos, a favor de que se abra el proceso de una Convención Marco en Naciones Unidas. O sea, ya hay un llamado para entrar en este tema también desde el derecho internacional de los derechos humanos.

Horacio: *Volviendo a los Principios, hay algo interesante sobre lo que quisiera saber también tu pensamiento, pues hay un proceso que tiende a poner en continuidad lo que se venía trabajando tradicionalmente sobre gasto público en el derecho internacional —tal vez la síntesis sea la Observación General N° 19 del Comité de los Derechos del Niño—, por otro lado los desarrollos sobre lo tributario, pero también lo que se viene trabajando en el tema de la deuda pública (los principios de la Asamblea General sobre renegociación, los informes de los relatores sobre deuda externa), que son cuestiones financieras que, si bien vienen desarrollándose por caminos diferentes, en algún sentido se unifican en una idea amplia de lo que debe ser la política financiera o fiscal.*

Magdalena: Totalmente de acuerdo. Por ejemplo, ahora hay un llamado más fuerte al tema de deuda, tal como yo decía que en 2008,

2009, fue la crisis económica la que hizo que estos temas salieran más a la palestra. Ahora nos encontramos con la mayor parte de los países en desarrollo, con un nivel de endeudamiento tan alto que es un tema nuevamente la pregunta, ¿de dónde salen los recursos? Es decir, ¿qué hace un país con una alta deuda externa?, ¿cuáles son los recursos que tiene para poder responder a las demandas sociales, por ejemplo, de servicios públicos, que son demandas de DESC, de educación, de salud, de seguridad social?, ¿cómo lo hace si está teniendo una deuda tan alta?

Nuevamente la solución es la ampliación del espacio fiscal, buscando superar las injusticias del sistema. Y una de las injusticias más grandes es que las empresas transnacionales no pagan lo que corresponde. Empresas que además están teniendo ganancias históricas. Y dichas ganancias no se deben solo a un aumento de la demanda después de que se han levantado las restricciones de movilidad de la pandemia, sino que está comprobado que el aumento de los precios (y por ende de sus ganancias), se debe al *greed*, a la *avaricia* que es el querer ganar más a costa de crear una crisis de alza de costos de vida, que está afectando a una gran parte de la población que no tiene los recursos para comprar alimentación, medicina, pagar las cuentas de energía, etc. Entonces nos encontramos en un momento en que los súper ricos se hacen más ricos, las transnacionales, desde las farmacéuticas hasta las de alimentación, o las de hidrocarburos, están teniendo ganancias históricas y no están contribuyendo de manera justa a través de impuestos que eluden. Entonces, ¿dónde buscar cómo incrementar los recursos para que los países enfrentados a las crisis económicas actuales, enfrentados a tener que lidiar con la emergencia climática, puedan obtener los recursos para seguir avanzando? Lo más lógico, o lo más justo es hacer que aquellos que no contribuyen de una manera justa, como las empresas transnacionales o los supermillonarios, sean quienes ahora deban pagar la cuenta. Hoy en día, quienes están contribuyendo de manera desproporcionada a

pagar la cuenta son en la mayor parte de los casos, los sectores más desventajados de la sociedad, porque ante la falta de recursos y, bajo la presión del Fondo Monetario o de las otras instituciones financieras internacionales, los países están aumentando los impuestos indirectos, como el IVA, impuestos que recaen de manera desproporcionada sobre los más vulnerables y en particular sobre las mujeres. Entonces, ¿son las mujeres las que deben pagar y poder aportar con un mayor IVA al espacio fiscal, o son los súper ricos que se han enriquecido aún más, sobre todo en la región, o estas grandes transnacionales que no aportan? Creo que es ahí donde se abrió este espacio o coyuntura que ha hecho que este tema haya tomado la fuerza que ha tomado, porque es básicamente un tema de injusticia social enorme.

Horacio: *Con el último tema que mencionás, en particular en las estructuras tributarias de nuestra región en comparación con la Europa tradicional. Allá hay más peso de impuestos directos y en nuestra región, en la estructura tributaria, tienen mucho más peso los impuestos indirectos al consumo. Y a su vez, como los mercados tienden a ser oligopólicos, existen condiciones económicas para trasladar aquellos impuestos directos también al propio consumidor.*

Magdalena: Exacto.

Horacio: *¿Cómo ves la continuidad de esta situación, hacia dónde creés que se dirige?*

Magdalena: Creo que el avance ha sido rápido, pero es aún muy débil o aún muy precario. Hay una mayor atención a la importancia de mirar la política fiscal de los derechos humanos, pero sigue habiendo muchísima presión para volver a dejar esto como un tema que debe ser discutido solo por un grupo cerrado de expertos. La política fiscal afecta de manera directa a los hogares, y por ende, debiera ser un tema que esté en la opinión pública, que exista la información, y que los impactos de dichas políticas se estudien y se analicen desde la óptica del

impacto a los sectores más desaventajados y la clase media. Ante cualquier propuesta de subida de impuestos que vaya a afectar a los sectores económicos más poderosos en cualquier país, sabemos que éstos tendrán la información y los recursos para evitarlo. Por lo tanto, la misma capacidad de movilización y actuación debiera existir para la mayoría de la población. Y en este sentido creo que el gran triunfo ha sido la democratización del tema. El hecho de que haya cada día más entendimiento a nivel global sobre los temas de impuestos, que son temas que, como decía, afectan a los hogares de manera directa y no tenemos que dejar de que sean decididos únicamente por un grupo cerrado de expertos.

En este sentido, ha habido un avance pero aún falta mucho. Existe una paradoja. Somos países en los que existen demandas sociales importantes —de mejor salud, mejor educación, mejores programas sociales de protección social— y al mismo tiempo hemos perdido la batalla comunicacional. Las élites económicas nos han hecho creer que los impuestos a las transnacionales o a los superricos perjudicarían a la economía, pero eso no es así. Las demandas sociales de la población se pueden resolver si el Estado tiene más fondos para invertir en servicios sociales, y hay mecanismos para que el Estado pueda tener más fondos, mecanismos justos que permitan una redistribución de los costos de manera más equitativa. Sin embargo, esa conexión es la que todavía no cala, y hay mucho trabajo que hacer respecto de eso. Si queremos más servicios públicos, necesitamos que haya una mayor recaudación fiscal, que no pasa por cobrarle más a la clase media, sino que pasa por cobrarle a las multinacionales, a los súper ricos, etcétera. Y ese paso siento que todavía estamos lejos de darlo, de hacer que estas sean demandas sociales más sólidas, demandas de sistemas tributarios más justos. Todavía se lo estamos dejando a los expertos y ahí hay un problema, no habrá un cambio social si no hay una demanda social fuerte que vincule las agendas.

Horacio: *En Argentina creo que es muy notorio. En los diferentes países de la región, el*

sentido común es que la presión fiscal es muy alta y si bien es muy distinto en los diferentes países, la opinión pública piensa lo mismo; que la agenda es reducir la presión fiscal, y no tanto pensar en la estructura misma del sistema tributario y sobre quién recaen las cargas tributarias efectivas, individualmente o sectorialmente, que es otra manera de ver la cuestión.

Magdalena: Exacto y creo que eso se da, por ejemplo, con las políticas actuales de algunos gobiernos que bajan los impuestos a los más ricos o plantean reformas tributarias en ese sentido. Colombia logró una reforma tributaria más progresiva, pero luego no tuvo la comprensión que se buscaba en un principio. Iba para hacer algo mucho más fuerte. En Chile todavía no logramos las reformas tributarias que se están buscando desde el Gobierno de la Presidenta Bachelet. Las reformas tributarias que buscan una mayor progresividad van a beneficiar a las clases medias y a las más desventajadas también. Sin embargo, esta idea de que desgravemos, quitemos impuestos, sin entender que esos menos recursos van a tener que salir de otra parte, muchas veces con impuestos indirectos y regresivos es la idea que parece prevalecer en muchos países de la región. Entonces creo que hay mucho aún por hacer, para poder movilizar a la ciudadanía de la región y decir: no le tengan miedo al tema de impuestos. Los impuestos son un tema que debiéramos tratar como ciudadanía, todos deberíamos movilizarnos frente a propuestas regresivas en esta materia.

Horacio: *Muchas gracias Magdalena.*

PRINCIPIOS DE DERECHOS HUMANOS EN LA POLÍTICA FISCAL: LA HISTORIA EXITOSA DE UN ESFUERZO COLECTIVO

María Emilia Mamberti

I. Introducción ¿Por qué necesitamos unos Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal?

Este número se encuentra dedicado a los “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal¹” (de ahora en más, los Principios). Por esa razón, este artículo tendrá un contenido algo atípico para una revista jurídica. Tengo el gusto —inicialmente, junto con mi colega Sergio Chaparro— de coordinar la Iniciativa que promueve los Principios. En esa calidad, he facilitado su redacción y logrado conocer de primera mano un proceso que considero excepcional por varias razones, y que espero poder resumir adecuadamente en esta breve entrada. Ese proceso, que detallo en la sección II de este artículo, ha sido participativo, interdisciplinario —haciendo dialogar el mundo del derecho con el de la economía—, intersectorial —uniendo a la sociedad civil y la academia—, y, en general, colectivo. El resultado de este esfuerzo, que presento en la sección III, refleja las características de ese proceso.

Antes de entrar en esa descripción, cabe explicar el propósito detrás del desarrollo de los Principios. Las organizaciones y personas que empujaron ese proceso sostienen hace varios años una idea sencilla e intuitiva, pero que se ignora frecuentemente: que la política fiscal —entendida como todas las técnicas a través de las cuales los Estados obtienen y asignan recursos— es fundamental para lograr la efectivización de los derechos humanos. En primer lugar, la política fiscal es imprescindible para financiar los bienes y servicios necesarios

para dar materialidad a los derechos. Además, ella tiene un enorme potencial redistributivo, en línea con los compromisos de igualdad y no discriminación que están en el corazón de los derechos humanos. La política fiscal también puede incentivar o desincentivar, respectivamente, conductas favorables o dañinas para la garantía de derechos (como en el caso de los denominados impuestos verdes o los impuestos saludables). Ella también es crucial para fortalecer la representación democrática, entre otras cuestiones estrechamente vinculadas con los valores que se promueven en el marco de los derechos humanos.

A su vez, y como la otra cara de la misma moneda, la política fiscal —al igual que otras manifestaciones de la actuación pública— está sujeta a los estándares de derechos humanos que limitan, aunque no eliminan, la discrecionalidad estatal. Esta doble relación (en la que la política fiscal es un *instrumento* clave para la realización de los derechos y los estándares de derechos proveen *pautas que deben guiar* la política fiscal) tiene una multiplicidad de implicaciones prácticas. Por ejemplo, sujeta las políticas fiscales a las garantías de transparencia, participación y rendición de cuentas que promueve el marco de los derechos humanos (que se traduce, por ejemplo, en que cierta información vinculada a las finanzas públicas debe publicarse con recaudos de accesibilidad). En efecto, una variedad de organismos internacionales, tribunales domésticos e internacionales, e incluso constituciones nacionales, reconocen hace años esta conexión en sus distintas expresiones.

Sobre la base de este entendimiento, distintas organizaciones de la sociedad civil vienen realizando hace al menos diez años diferentes acciones para promover un mayor alineamiento de las políticas fiscales en la región con los estándares de derechos

¹ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

humanos dado que, por lo menos en América Latina, existe una enorme brecha entre cómo deberían ser unas políticas respetuosas de los derechos humanos, y cómo son esas políticas en la práctica. Por ejemplo, los sistemas tributarios regresivos, que caracterizan a toda la región, hacen contribuir proporcionalmente más a quienes menos tienen; la baja presión fiscal que caracteriza a muchos países de América Latina y el Caribe en comparación con otras regiones, reduce la capacidad de los Estados de proveer los bienes y servicios necesarios para la garantía de los derechos, en especial los económicos y sociales; los presupuestos opacos, o sub-ejecutados en áreas claves para el acceso a los derechos y la igualdad de grupos tradicionalmente discriminados atenta contra el aprovechamiento del “máximo de los recursos disponibles” para la realización de los derechos.

Esta desconexión entre el mundo de los derechos y la política fiscal, a pesar su íntima relación conceptual, es problemática por distintas razones, entre las que la más obvia es la de consolidar un sistema en el que las personas más protegidas por el ordenamiento jurídico terminan, en muchos casos, siendo “pagadoras” netas. Esto es particularmente grave para América Latina y el Caribe, una región caracterizada por una muy pronunciada desigualdad, por recurrentes crisis económicas con consecuentes programas de austeridad, y altísimos índices de pobreza y la percepción de corrupción (entre otros factores que podrían abordarse con una política fiscal alineada con los estándares de derechos humanos).

En este escenario, las organizaciones especializadas en la materia han realizado distintas acciones orientadas a conceptualizar la relación entre política fiscal y derechos y promover su conexión, como audiencias temáticas ante la Comisión Interamericana de

Derechos Humanos², y diversos informes en la materia³ (daré más detalles sobre estas acciones en la próxima sección). En esa tarea, las organizaciones identificaron que, si bien existían estándares abundantes que daban cuenta de la relación entre políticas fiscales y derechos humanos, ellos no estaban adecuadamente sistematizados. La falta de sistematicidad atentaba contra un entendimiento acabado y un uso eficaz de dichos estándares.

Para promover la sistematización, las organizaciones decidieron elaborar un catálogo de estándares que condensara los desarrollos existentes, con la forma de un documento de principios. El objetivo general del documento sería fortalecer el marco de derechos humanos como paradigma para la formulación de las políticas fiscales. Además, el documento tendría dos objetivos adicionales, más específicos. Primero, generar un marco de referencia para la elaboración de una política fiscal respetuosa de los derechos humanos que los Estados puedan usar de guía en sus políticas públicas. Segundo, brindar un marco para facilitar la rendición de cuentas de los actores estatales, e incluso de otros actores como empresas e instituciones financieras internacionales. El procedimiento de elaboración de estos principios se discute seguidamente.

² En el año 2015 se realizó una primera audiencia temática ante la Comisión desarrollando los impactos que las políticas fiscales a lo largo de la región estaban teniendo en los derechos humanos (cuya grabación puede verse en [Derechos humanos y políticas fiscales](#)), seguida en 2018 de una segunda audiencia enfocada en un análisis particular para los casos de Argentina, Brasil, Colombia y Perú ([América Latina Gasto público y DESCA](#)), y en 2023 por una audiencia en la que se discutió la importancia de los vínculos entre la política fiscal y los derechos humanos para el cumplimiento de las obligaciones estatales en materia de derechos económicos, sociales, culturales y ambientales ([186 PS 1-RE | Política fiscal y garantía de derechos económicos, sociales, culturales y ambientales](#)).

³ Ver, por ejemplo, el informe “Política Fiscal y Derechos Humanos en las Américas Mover los recursos para garantizar los derechos”, disponible en [Política Fiscal y Derechos Humanos en las Américas](#).

II. La importancia de los procedimientos

II.1. La Iniciativa por los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal

La crisis financiera global del año 2008 disparó un avance significativo (tanto en los sistemas de protección y promoción de los derechos humanos como en las organizaciones de la sociedad civil) en la conceptualización de cómo las políticas fiscales impactan en los derechos humanos. Un ejemplo emblemático de este proceso lo constituyen distintas observaciones finales elaboradas por el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas –basadas en informes alternativos de la sociedad civil– respecto de países que adoptaron severas medidas de austeridad como respuesta a la crisis financiera, con un claro impacto en los derechos sociales de sus habitantes⁴. El mismo Comité avanzó en esa conceptualización en declaraciones y en algunas observaciones generales.

A partir de este momento, los avances se consolidaron y posicionaron en distintos foros y documentos. A nivel de la sociedad civil, por ejemplo, puede verse la Declaración de Lima de 2015 sobre Justicia Fiscal y Derechos Humanos⁵, que permitió la consolidación a nivel regional de un grupo de organizaciones con trabajo en la temática de derechos humanos y política fiscal. En paralelo, distintos organismos regionales e internacionales de derechos humanos comenzaron a precisar sus interpretaciones sobre la temática. Algunos ejemplos insignia de estos esfuerzos incluyen

el informe de la ex relatora independiente de las Naciones Unidas sobre pobreza extrema en el que se discute la política fiscal, en particular la impositiva, como un determinante fundamental del goce de los derechos humanos⁶. Entre otras cosas, el informe indica que las políticas fiscales son una herramienta crucial que los Estados pueden usar para cumplir con sus obligaciones del derecho internacional de los derechos humanos, y que pueden jugar un papel central en lograr la igualdad, combatir la desigualdad, fortalecer la gobernanza y la rendición de cuentas, y combatir la pobreza y financiar las políticas de desarrollo⁷.

La Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), a su turno, también contribuyó a este proceso, moviendo a las políticas fiscales de los márgenes al centro de las discusiones de derechos humanos. Por ejemplo, inicialmente incluyó en 2017 un análisis detallado sobre el rol de la política fiscal en la lucha contra la pobreza y por la promoción de los derechos humanos en su informe temático sobre “Pobreza y Derechos Humanos”⁸. En ese informe, por ejemplo, la CIDH señaló que las obligaciones de derechos humanos son plenamente aplicables a la política fiscal y deben implementarse en todo el ciclo de las políticas. Interpretaciones similares se replicaron en informes temáticos publicados en los años sucesivos⁹. Desde 2020 se ha incluido el análisis fiscal en diferentes

⁴ Ver, a modo de ejemplo, los siguientes documentos del Comité: E/C.12/GBR/CO/6; E/C.12/GTM/CO/3; E/C.12/SLV/CO/3-5; E/C.12/PRY/CO/4; E/C.12/BDI/CO/1; E/C.12/DOM/CO/4; E/C.12/DOM/CO/4.

⁵ La Declaración surge de la reunión internacional estrategia, “Avanzando la Justicia Fiscal a través de los Derechos Humanos,” celebrada en Lima, Perú, en el 2015, convocado por el Center for Economic and Social Rights (CESR), Tax Justice Network, la Alianza Global para la Justicia Fiscal, Oxfam, la Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe, la Red Latinoamericana sobre Deuda, Desarrollo y Derechos (Latindadd).

⁶ Ver A/HRC/26/28.

⁷ Par.1.

⁸ OEA/Ser.L/V/II.164 Doc. 147.

⁹ Ver, por ejemplo, el informe sobre “Políticas públicas con enfoque de derechos humanos”, OEA/Ser.L/V/II. Doc.191/18; y el informe de “Empresas y Derechos Humanos: Estándares Interamericanos”, OEA/Ser.L/V/II CIDH/REDESCA/INF.1/19.

resoluciones¹⁰ y otros documentos estratégicos de la CIDH¹¹.

Este escenario dio las condiciones necesarias para que las organizaciones de la sociedad civil que ya tenían una historia de trabajo conjunto, entendimientos comunes, y aprendizajes mutuos avanzaran en la tarea de sistematizar las interpretaciones que se habían acumulado durante los últimos años. Así, luego de varias consultas informales con diferentes actores relevantes de distintos sectores a nivel nacional, regional e internacional se decidió lanzar la “Iniciativa por los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal”¹² (de ahora en más, la Iniciativa). Los acuerdos básicos sobre los objetivos de la Iniciativa y sus pautas de funcionamiento fueron acordados en noviembre de 2018 en la ciudad de Buenos Aires entre un grupo de organizaciones de la sociedad civil y de expertos y expertas independientes. En síntesis, la Iniciativa busca poner a los derechos humanos en el centro de los debates fiscales, usando los Principios como elemento clave para ese fin.

A fin de promover el trabajo interdisciplinario e intersectorial, la Iniciativa se organizó en base a dos grandes estructuras. En primer lugar, un Comité Impulsor compuesto actualmente por ocho organizaciones de la sociedad civil con

experiencia de trabajo en derechos humanos y fiscalidad en la región¹³. Las organizaciones integrantes del Comité le aportan a la Iniciativa conocimientos en temas variados como transparencia fiscal, análisis presupuestario, combate a los flujos financieros ilícitos, financiamiento del desarrollo, y monitoreo de derechos humanos, entre otros. El Comité Impulsor ejerce la coordinación general del proyecto, y es el encargado, actualmente, de promover las acciones de divulgación de los Principios. Además, lleva adelante las acciones operativas, de comunicaciones y difusión de los Principios. La Secretaría Ejecutiva del proyecto es ejercida por el Centro por los Derechos Económicos y Sociales¹⁴.

En segundo lugar, se conformó un Comité de Expertas y Expertos: un grupo de personas de distintas disciplinas y países de la región reconocidas por su experticia en campos variados vinculados con la Iniciativa como la política fiscal, el derecho financiero y tributario, los derechos humanos, el derecho constitucional y otras disciplinas relevantes¹⁵. Este Comité estuvo inicialmente a cargo de la redacción y adopción de los Principios y directrices. Actualmente, el Comité de Expertos y Expertas coadyuva en la divulgación de los Principios y en discusiones estratégicas sobre cuestiones que atañen a la Iniciativa.

A partir de las acciones de estos dos Comités, la Iniciativa se ha consolidado en su trabajo articulado desde su lanzamiento en noviembre de 2018. Actualmente tiene aprobados sus acuerdos de gobernanza y está enfocada en una variedad de acciones de difusión y aplicación de los Principios que se ejemplifican debajo.

II.2. El proceso de construcción de los Principios

Como se anticipó, el objetivo central de la Iniciativa es la elaboración, lanzamiento y

¹⁰ Ver Resolución 1/2020, CIDH/REDESCA sobre Pandemia y Derechos Humanos en las Américas; la Resolución 3/2021 sobre emergencia climática contiene un capítulo completo sobre “Políticas fiscales, económicas y sociales para una transición justa”.

¹¹ Ver, por ejemplo, V Informe anual de la Relatoría Especial sobre Derechos Económicos, Sociales, Culturales y Ambientales (REDESCA) de la Comisión Interamericana De Derechos Humanos (CIDH), 2021. Disponible en: <https://www.oas.org/es/cidh/docs/anual/2021/capitulo/los/redesca-es.PDF>. La CIDH ha tomado nota de los efectos que han tenido una serie de reformas tributarias y discusiones fiscales en la agenda pública, la participación ciudadana y en la regulación del derecho a la protesta. CIDH, Primer informe de seguimiento de recomendaciones (2021). Visita de trabajo a Colombia; CIDH, Situación de derechos humanos en Chile (2022).

¹² Al respecto, ver <https://derechosypoliticafiscal.org/es/>.

¹³ ACIJ, CELS, CESR, DEJUSTICIA, Fundar-Centro de Análisis e investigación; GI-ESCR, INESC, y la Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe.

¹⁴ El trabajo del Centro puede consultarse en [Center for Economic and Social Rights](https://www.cepr.org/es/areas/center-for-economic-and-social-rights)

¹⁵ La integración de este Comité puede consultarse en: [EL Proyecto](#)

divulgación de una serie de principios que condensan los estándares relevantes de derechos humanos aplicables a la política fiscal. En línea con los propios estándares de derechos humanos, la tarea de construcción de esos principios se encaró de manera participativa. Inicialmente, se llevaron adelante una serie de reuniones en distintos países de la región entre el Comité Impulsor y el Comité de Expertos y Expertas para construir acuerdos básicos sobre el formato y objetivo de los Principios (resumidos en la Introducción de este documento), y para la elaboración de la estructura inicial del documento.

A partir de esos acuerdos y las orientaciones brindadas por el Comité de Expertos y Expertas (que indicaron, por ejemplo, que en términos interpretativos los Principios deberían proponer lecturas extensivas y no restrictivas de los estándares vigentes, y en caso de duda, adoptar la lectura más progresiva entre las existentes), la CESR, en ejercicio de la Secretaría de la Iniciativa, elaboró un borrador inicial que se circuló ampliamente para recabar aportes. El proceso participativo que se inició con la publicación de ese borrador derivó en la realización de más de diez espacios de diálogo (algunos temáticos —por ejemplo, enfocados en política fiscal y género, ambiente y finanzas subnacionales—, y otros realizados a nivel nacional en algunos países de la región). Esos diálogos movilizaron casi 300 participantes y, junto con los insumos recibidos por escrito mediante la plataforma web de la Iniciativa lograron reunir unos 500 aportes respecto del borrador inicial.

La Secretaría de la Iniciativa procesó estos insumos para su armonización y ulterior consideración por el Comité de Expertos y Expertas (el análisis de los aportes recibidos y cómo fueron tratados puede consultarse en el sitio web de la Iniciativa¹⁶). El proceso altamente consultivo de elaboración de los

principios fue muy fructífero, aunque no exento de los desafíos propios de esta clase de procedimiento (que incluyeron acordar interpretaciones de estándares respecto de los que no existe uniformidad total en la doctrina, como la inderogabilidad del principio de garantía de los niveles esenciales de los derechos económicos, sociales y culturales; o compaginar la integración de aportes inicialmente contradictorios, y visiones de una variedad de sectores). El documento de principios derivado de este proceso refleja los resultados propios del ejercicio interdisciplinario, intersectorial participativo, y de escala regional que precedió a su lanzamiento.

III. El resultado

Los Principios de derechos humanos en la Política Fiscal fueron lanzados en mayo de 2021¹⁷. El documento final contiene un catálogo de 15 principios; cada uno de ellos tiene asociados sub-principios que detallan el contenido general del principio, y directrices que dan pautas de acción aún más concretas. Estos estándares tienen una naturaleza dual: los principios tienen un carácter normativo o semi-normativo (al estar basados en fuentes, al menos, de “derecho blando”). En cambio, las directrices incorporan, además de estándares jurídicos, pautas de buenas prácticas (derivadas, por ejemplo, de recomendaciones de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, CEPAL) y pautas técnico-económicas. Por esa razón, el texto es consistente en el nivel de prescripción que corresponde a los principios (que están redactados como acciones “los Estados deben” llevar adelante) y a las directrices (redactadas como pautas que “los Estados deberían” realizar). En general, el documento busca respetar el uso de un lenguaje técnico, aunque adaptado para ser tan accesible como sea posible.

¹⁶ El informe que condensa las propuestas recibidas, y cómo se consideraron e incorporaron, puede consultarse en <https://derechosypoliticafiscal.org/es/recursos/consultas-y-aportes>, donde también hay resúmenes de las discusiones de cada uno de los diálogos realizados.

¹⁷ La grabación del evento de lanzamiento puede consultarse en <https://derechosypoliticafiscal.org/es/recursos/material-audiovisual/87-principios-de-derechos-humanos-en-la-politica-fiscal.html>.

El documento está organizado en seis secciones: i) una sección introductoria, que incorpora un preámbulo y definiciones; ii) una sección de principios generales que incluye las pautas básicas que explican la doble conexión entre derechos humanos y política fiscal discutida en la introducción de este artículo (principios 1 y 2); iii) una sección de principios transversales, que refieren a los derivados del marco general de los derechos humanos (principios 3 a 7); iv) una sección de “obligaciones específicas”, que refieren a las surgidas de las doctrinas aplicables puntualmente a los derechos económicos, sociales y culturales (principios 8 a 12); v) una sección de obligaciones extraterritoriales de los Estados y responsabilidad de actores no estatales (principios 13 y 14), que discute los deberes que exceden a los del Estado dentro de su propio territorio, en los que se enfocan las secciones anteriores; y vi) y una sección sobre reparaciones y mecanismos de implementación (principio 15).

El documento completo de los Principios está disponible en español, portugués e inglés (y este año será publicado en árabe). Además, existen versiones resumidas de los Principios (incluida una en quechua), que sintetizan los mensajes y valores centrales de los Principios, para promover su uso por distintas organizaciones sociales y activistas¹⁸.

IV. Los impactos de los Principios

Los Principios tuvieron una excelente recepción luego de su lanzamiento. Desde entonces, han sido utilizados por una variedad de actores e instituciones. Han sido citados por mecanismos de derechos humanos¹⁹, referenciados por académicos y académicas de alto perfil, discutidos en cursos y conferencias, utilizados por organizaciones de la sociedad

¹⁸ Todos estos documentos pueden descargarse del sitio web oficial de la Iniciativa por los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, en <https://derechosypoliticafiscal.org/es/principios-derechos-humanos-politica-fiscal.html>.

¹⁹ Por ejemplo, han sido utilizados en informes de la Experta Independiente sobre los efectos de la deuda externa de las Naciones Unidas.

civil y movimientos sociales para diferentes acciones, citados en *amicus curiae*²⁰ y discutidos en una variedad de eventos.

La Iniciativa también ha utilizado los Principios como marco de referencia en distintos ejercicios de evaluación del alineamiento con los derechos humanos de distintas medidas estatales y áreas de intervención estatal. Por ejemplo, ha analizado a la luz de los Principios una variedad de respuestas fiscales a la pandemia por COVID-19 de distintos países de la región²¹; ha explorado la conexión entre la política monetaria y los derechos humanos en base a los estándares contenidos en los Principios²² y explorado la relación entre los principios, los compromisos relativos al derecho a la salud y las medidas tomadas por varios países de la región en ese campo. Algunas organizaciones de la Iniciativa han analizado la aplicación de los Principios a cuestiones adicionales, como las reglas fiscales²³. Todo este trabajo muestra que aunque en los últimos años se ha avanzado en la agenda de política fiscal con perspectiva de derechos (por ejemplo, con avances tangibles en materia de género, o en el reconocimiento de esta relación en foros de

²⁰ Por la Universidad de Georgetown frente a la Corte Constitucional Colombiana, ver <https://oneill.law.georgetown.edu/press/defender-el-impuesto-a-las-bebidas-azucaradas-ultraprocesadas-en-colombia-es-una-cuestion-de-derechos-humanos/>

²¹ Ver el documento disponible en <https://derechosypoliticafiscal.org/es/recursos/documentos-complementarios-y-fuentes/129-politica-fiscal-en-el-contexto-de-la-pandemia.html>

²² Ver el documento disponible en [Política monetaria y los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal](#)

²³ Ver el informe de ACIJ, CESR y Oxfam titulado “¿Por qué es clave debatir las reglas fiscales de la región con perspectiva de derechos humanos?”, disponible en [¿Por qué es clave debatir las reglas fiscales de la región con perspectiva de derechos humanos? – ACIJ](#)

Ministerios de Finanzas²⁴), aún queda un largo camino por recorrer.

Además, la Iniciativa realiza periódicamente ciertas actividades con el objetivo de divulgar más ampliamente los Principios y promover y abrir diálogos en temáticas vinculadas entre una variedad de actores. Por ejemplo, organiza de manera anual la “Semana por la Justicia Fiscal y los Derechos Humanos”, en la cual se condensan una variedad de encuentros virtuales y presenciales para comentar temas de agenda y emergentes vinculadas a la agenda de trabajo de la Iniciativa²⁵.

Los integrantes de la Iniciativa también realizan periódicamente acciones de incidencia con actores clave a nivel regional, como la participación en eventos y audiencias temáticas frente a la Comisión Interamericana de Derechos Humanos²⁶; o la participación en las reuniones de la recientemente lanzada Plataforma Tributaria para América Latina y el Caribe (que cuenta con un Consejo Consultivo Permanente de la Sociedad Civil, del que hace parte la Iniciativa, orientado centralmente a contribuir en la elaboración de propuestas de la Plataforma).

V. A modo de cierre

La Iniciativa por los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal provee un ejemplo concreto de los beneficios y el potencial de los esfuerzos coordinados a nivel regional. Los Principios lanzados por la Iniciativa, y discutidos en este número, muestran la viabilidad y la fuerza de un esfuerzo participativo e intersectorial, que se confirma con la buena recepción que el documento ha tenido entre una variedad de actores. Aún así, existen todavía muchas

oportunidades para promover usos variados de los Principios. Un ejemplo de ello es la presente edición de esta revista, que impulsa un análisis más profundo de los contenidos de los Principios en la comunidad académica. Esperamos que este ejercicio sea un paso inicial para futuras conversaciones y acciones orientadas a que las finanzas públicas, en nuestra región, cumplan con nuestras promesas constitucionales de consolidar sociedades más justas y equitativas.

²⁴ Ver, por ejemplo, los acuerdos iniciales de la recientemente lanzada Plataforma Tributaria de América Latina y el Caribe, en [beneficios tributarios: tributación ambiental, digital y de nuevas formas de trabajo, temas](#)

²⁵ Ver al respecto:

<https://derechosypoliticafiscal.org/es/participa.html>

²⁶ La última audiencia temática puede consultarse en: [186 PS 1-RE | Política fiscal y garantía de derechos económicos, sociales, culturales y ambientales](#)

LOS DERECHOS HUMANOS COMO IDEA FISCAL PELIGROSA

Juan Pablo Bohoslavsky

La lectura de los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*¹ (“Principios”) debe llevarse a cabo de manera situada, tanto en términos de progresión teórica como político-territoriales. Así, se han criticado a los derechos humanos porque no han hecho *nada*² para reducir las desigualdades entre y dentro de los países. Esto no es correcto y desconoce el rol que han tenido tanto el movimiento de los derechos humanos como el sistema internacional de protección de los derechos humanos en materia de identificación, denuncia y prevención de una serie de desigualdades de diverso tipo, en su interacción con la economía³. La pregunta en realidad debería ser ¿se imaginan cómo sería el mundo actual, con los titanes de la riqueza concentrada, sin siquiera una contra-narrativa de derechos humanos en el mundo? Creo que ya estaríamos todas/os trabajando en talleres clandestinos en Marte y haciendo fila en los hospitales para pagar nuestras deudas con sangre.

El problema no es que hay “demasiado” derechos humanos, sino “poco”. La deliberada asociación que se ha hecho desde los centros de poder entre derechos humanos y libre mercado⁴ ha funcionado por décadas como factor de contención para la expansión de los derechos en el campo de la economía, incluida la política fiscal. Así, hoy la opción gubernamental ortodoxa en Argentina consiste en la reducción drástica de partidas presupuestarias destinadas a áreas cuyas

repercusiones son altamente sensibles para los derechos humanos, como la salud, el trabajo y la alimentación, sin mecanismos compensatorios para los sectores más expuestos a vulnerabilidades sociales; junto a una mayor desregulación del mercado de viviendas, erosión de los derechos colectivos e individuales de las/os trabajadoras/es, debilitamiento de los estándares de protección ambiental, privatización de empresas y servicios públicos, y profundización de la regresividad impositiva⁵. Todas estas “ideas son peligrosas” porque son inmunes a la refutación empírica⁶, mientras profundizan -de manera obvia- la transferencia de recursos desde los sectores de menores ingresos hacia los de mayor riqueza. A pesar de su aura tecnócrata y de pretendida verdad objetiva, en las políticas de austeridad hay, claramente, un proyecto/sesgo de clase⁷.

También hoy es posible ver que el gobierno de Brasil impulsa un bono (deuda privada) para que las mujeres víctimas de violencia de género puedan encontrar un lugar seguro al que mudarse. Para que se pueda asegurar la autonomía de las mujeres, hay que garantizar una ganancia financiera. Como explica Nancy Fraser⁸, el capitalismo tiende a canibalizar todo, nada (ni nadie, si recordamos la propuesta de Milei del “mercado libre de bebés”) es, *a priori*, no transable. La financiarización de la reproducción social es una parte esencial del proyecto neoliberal.

¹ Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

² MOYN, Samuel, *Not Enough: Human Rights in an Unequal World*, Harvard University Press, 2018.

³ ALSTON, Philip, “Pasado y futuro de los derechos sociales”, *Revista de Derecho y Ciencias Sociales* 2024 (en prensa).

⁴ WHYTE, Jessica, *The Morals of the Market: Human Rights and The Rise of Neoliberalism*, Verso, 2019.

⁵ Todas políticas cuestionables desde los Principios 2.4, 3.1, 3.2, 4, 5, 8.1, 9.3, 9.4, 10, 11.1 y 11.2, entre otros.

⁶ BLYTH, Mark, *Austerity: The History of a Dangerous Idea*, Oxford University Press, 2013.

⁷ MATTEI, Clara, *The Capital Order: How Economists Invented and Paved the Way to Fascism*, University of Chicago Press, 2022.

⁸ FRASER, Nancy, *Capitalismo caníbal*, Siglo Veintiuno Editores, 2023.

Esa racionalidad económico-cultural se evidencia en una serie de posicionamientos políticos de los países ricos cuando son confrontados con las exigencias redistributivas propias de los derechos humanos: el FMI afirma que no puede involucrarse en discusiones sobre derechos humanos⁹ (¡pero prescribe qué hacer con el cambio climático, las mujeres y la protección social!), y los países del Norte votan en contra de resoluciones en los órganos políticos de las Naciones Unidas que osan sostener que entre deuda y derechos humanos no todo está ok. Por su parte, en la región se puede palpar una cierta desconfianza de los gobiernos hacia los Principios, prefieren que estén lejos, que no se legalicen las discusiones de política económica con un enfoque de derechos, porque eso implicaría una disminución del margen de discrecionalidad: las políticas económicas deben ser, en primer lugar y de manera probada, en favor de los derechos de la población.

Es que los derechos humanos hacen preguntas incómodas al poder. Tomemos el caso de Argentina. ¿Cuál es la fuente de derecho constitucional o de derecho internacional que provee que existen dos tipos de gastos públicos, los perentorios, que exigen pagar a los acreedores externos el 100% de la deuda, y los discrecionales, aquellos necesarios para asegurar la realización de los derechos económicos, sociales y culturales de la población? Desde esta línea de base es indefendible que los únicos que no se ajustan en Argentina sean los acreedores financieros externos¹⁰.

Como se desprende de las contribuciones que componen esta edición especial de la *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, si nos tomáramos en serio los derechos económicos y sociales (cuyas implicaciones en el ámbito fiscal fueron

meramente sistematizadas/cristalizadas por los Principios), el país sería muy distinto, porque la política fiscal tendría como objetivo asegurar la realización de los derechos de la población antes que alcanzar metas de austeridad aún a costa de que aumenten las tasas de suicidio y mortalidad infantil.

Entonces, hoy más que nunca, el proyecto de los derechos humanos debe avanzar en el público más amplio con sus aspiraciones emancipatorias y de cohesión en la lucha por un mundo sin pobreza y desigualdades extremas.

En cuanto a la proyección continental de los Principios, quisiera mencionar que es necesario y posible que la Comisión y la Corte Interamericana de Derechos Humanos profundicen su trabajo en materia de políticas fiscales y derechos humanos, aplicando los estándares identificados en casos de países específicos. Es necesario intervenir si la policía reprime violentamente a la gente en la calle cuando protesta contra las medidas de austeridad, pero la narrativa (y la asignación de responsabilidades) respecto de la situación en los países requiere complementarse con los verdaderos actores e intereses en juego: el mundo, incluidos los países de la región, tiene dueños, y el sistema interamericano debería plantarse frente a los abusos del poder real¹¹. ¿Quién exige, y quién se beneficia con políticas fiscales que desconocen los estándares vigentes en materia de derechos humanos?

La piedra de toque en estas discusiones fundamentales que plantean los Principios es qué entendemos por “derecho de propiedad” y cuáles son sus límites frente al interés general que encuentra en la política fiscal su instrumento¹². Es hora de que el art. 21 de la Convención Americana sobre Derechos

⁹ A diferencia de lo que sí establecen los Principios (13.4).

¹⁰ El Principio 3.3. exige, precisamente, “gestionar su deuda pública de forma que no obstaculice el mejoramiento de las condiciones que garantizan el disfrute de los derechos humanos”.

¹¹ BOHOSLAVSKY, Juan Pablo y CLÉRICO, Laura (eds.), *Deuda pública y derechos humanos en el sistema interamericano*, Editorial de la Universidad Nacional de La Plata 2024, (en prensa).

¹² CASLA, Koldo, “The Right to Property Taking Economic, Social, and Cultural Rights Seriously”, *Human Rights Quarterly*, Vol. 45:2, 2023 pp. 171-204.

Humanos despierte de su largo letargo, recordemos lo que dispone:

“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 ley.”

La tasa de interés en dólares que paga Argentina al FMI asciende al 8% (y el FMI es un organismo que concede créditos concesionales...). Sus representantes viajan a Buenos Aires para felicitar a Milei por sobrecumplir las metas de reducción del déficit fiscal mientras la fila de hambreados que piden alimentos en el Ministerio de “Capital Humano” (¡capital humano!) supera las 20 cuadras. Nadie se plantea el deber de los acreedores de conceder reducciones de deuda en caso de insolvencia¹³, cuando los Estados deudores no disponen de un espacio fiscal mínimo para asegurar los derechos básicos de la población. Los Principios recalibran las fuerzas de los acreedores (los de deuda financiera y los de derechos humanos), por eso son peligrosos.

¹³ A pesar de lo que dispone el Principio 14.3.

TÍTULO I

PRINCIPIOS GENERALES

LA ADOPCIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE DERECHOS HUMANOS EN LA POLÍTICA FISCAL EN SISTEMAS FEDERALES. REFLEXIONES A PARTIR DE LA DESCENTRALIZACIÓN DE PODER, LAS ASIMETRÍAS FINANCIERAS Y LOS PRINCIPIOS RECTORES DEL FEDERALISMO

M. Belén Castagnini
Fabiana H. Schafrik

I. Introducción

Los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal¹ son una propuesta concreta para fortalecer el vínculo entre las políticas de impuesto y gasto público con la justicia fiscal y los derechos humanos. Así, los distintos principios se configuran como una valiosa herramienta para los Estados, sus ciudadanos, y diversos actores para alcanzar sociedades más justas, y trabajar en pos del desarrollo de los derechos humanos.

A partir de la realización del proyecto de investigación UBACyT “Política Fiscal y Derecho Internacional de los Derechos Humanos”², hemos analizado de qué manera es posible adoptar este conjunto de disposiciones en países que se organizan bajo regímenes federales. Ello por cuanto, adoptar un sistema federal implica la distribución del poder entre diversos actores, y por tanto, la descentralización de decisiones en cuanto a la implementación de políticas públicas en miras de la efectivización de los derechos.

Ante este contexto, proponemos indagar en aquellos principios estructurales que deberían servir como guía en la coordinación de las relaciones del federalismo, y específicamente, desarrollar las herramientas que prevé el principio general nº 1 respecto a los Estados, en cuanto propone “*construir nuevos pactos fiscales alineados con los derechos humanos*”, permitiendo un marco de cooperación adecuado entre distintos niveles de Gobierno, que garantice la coordinación y la equidad entre ellos.

¹ Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, mayo de 2021 (ver Anexo I). disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

² Cuyo director fue el Dr. Horacio Corti y la co-directora la Dra. Fabiana Schafrik, fecha de Inicio: 01/01/2020; Finalización: 31/12/2022. Código: 20020190200406BA

II. Breve descripción de las características de los sistemas federales de gobierno

Si bien a lo largo del tiempo han sido varios los autores que han intentado definir el sistema federal, compartimos las palabras de Dahl quien lo considera “*un sistema en el cual algunas materias caen exclusivamente bajo competencia de alguna entidad local (estados, provincias) y se encuentran más allá de la esfera de autoridad del gobierno nacional, y en el cual otras materias se encuentran constitucionalmente por fuera de la autoridad de las unidades más pequeñas*”. Es decir, se trata de una técnica constitucional de división y descentralización del poder a lo largo de un territorio entre un nivel central de gobierno -generalmente llamado Nacional-, y otros entes gubernamentales -provincias, estados, regiones-.

Este esquema además se forja a través de la delegación de determinadas facultades en una unidad central, frente a una autonomía de las unidades menores que conservan todos aquellos poderes no delegados.

La coordinación entre los distintos actores que conforman un Estado es sin dudas uno de los mayores desafíos al que se puede enfrentar la organización federal.

Recordemos que el federalismo de por sí no está compuesto por integrantes aislados, sino que su aspiración es ser un sistema, y como tal debería caracterizarse por la vinculación de sus componentes y la regularidad de su funcionamiento en orden a su finalidad. En este sentido se expresó la Corte Suprema Argentina en el caso “*La Pampa c/ Mendoza, s/ uso de aguas*”³ donde señaló que “*(...) siendo el federalismo un sistema cultural de convivencia, cuyas partes integrantes no actúan aisladamente sino que interactúan en orden a*

³ CSJN, “*La Pampa c/ Mendoza, s/ uso de aguas*”, 243/2014 (50-L) ICS1, sentencia del 1/12/2017.

*una finalidad que explica su existencia y funcionamiento (...) el ejercicio de las competencias constitucionalmente asignadas debe ser ponderado como una **interacción articulada***” (el destacado es propio).

Si bien a nivel internacional muchos son los países que han adoptado el sistema federal, nos animamos a señalar que ninguna federación será idéntica a otra. Aun cuando compartan características similares, las relaciones que se construyen entre los distintos entes que la componen y la expansión de los poderes en cada territorio construirán un federalismo único.

Así podemos identificar aquellos que concentran un mayor poder en el Estado central, “centralizados”, de aquellos que conservan mayores poderes en las demás unidades, “periféricos”. Tendrá que ver con el grado de descentralización de funciones entre los distintos integrantes estatales. La doctrina ha determinado que diversas variables pueden emplearse para medir este equilibrio: el tipo de distribución de competencias legislativas y administrativas entre la unidad y las sub-unidades, los límites fijados por la constitución a cada una de ellas, la capacidad de recaudación de y/o la asignación de recursos financieros a las sub-unidades, y el nivel de participación de las subunidades en la toma de decisiones a nivel central⁴.

De esta forma, se abren nuevos interrogantes sobre el esquema federal en relación a cómo se vinculan los distintos integrantes y la posible preeminencia del poder central frente a las demás unidades, lo que generará distintas consecuencias en sus relaciones.

En la República Argentina advertimos que la tensión entre la concentración del poder en el nivel central de gobierno y las autonomías locales es una constante en nuestra historia⁵.

Este fenómeno notable de concentración que alcanzara todos los órdenes de la vida social argentina en relación a su capital y que se repite en casi todas las provincias, ha sido similar al producido en otros países latinoamericanos, que desafortunadamente no han podido evitar este rasgo común (...) un inadecuado ordenamiento territorial, con marcadas asimetrías⁶.

Sin dudas, la forma en que se distribuya las facultades financieras en una federación será relevante para evitar o acrecentar esas diferencias territoriales, y la centralización del poder. Es por ello que nos adentramos a su análisis en el ordenamiento jurídico argentino.

III. Las potestades financieras en el entramado federal argentino

El Estado Argentino se organiza bajo la forma federal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1º de la Constitución Nacional. Si bien, las distintas jurisdicciones que componen nuestro país, se han caracterizado desde antaño por sus marcadas diferencias geográficas, sociales, económicas y políticas, la elección de este sistema de organización como el más adecuado responde, entre otras cosas, a una necesidad de unión e igual desarrollo de todo el vasto territorio. Sin embargo, aún hoy dichas diferencias persisten y más aún, se siguen profundizando.

A lo largo del texto de la Ley Fundamental de la Nación se sientan las bases de las relaciones entre los diferentes niveles de gobierno, además de las competencias y de la distribución de recursos impositivos. La historia de nuestro país demuestra que el alcance de la efectiva descentralización del sistema federal fue variando a lo largo del tiempo con el reconocimiento desde la Nación de una mayor o menor descentralización. Sin embargo, luego

⁴ BERTOMEU, Juan F., “Notas sobre federalismo”, con cita a Watts, Ronald L., “Federalism, Federal Political Systems, and Federations”, *Annual Rev. Polit. Sci.*, 1998, pp. 117-37.

⁵ APOSTOLIDIS, Federico M., “La Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la coparticipación federal de impuestos: el retorno del unitarismo fiscal”, en

revista *La Ley*, año 14, número 2, marzo 2021, CABA, p. 1.

⁶ HERNANDEZ, Antonio María, “Los aspectos financieros y económicos del federalismo argentino”, en *Aspectos fiscales y económicos del federalismo argentino*, 1º ed., Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, 2008.

de la reforma constitucional del año 1994, se observará una profundización de descentralización de las funciones, servicios y competencias en los niveles locales que no se ha visto acompañada por una correlativa descentralización de los recursos económicos tributarios⁷.

La forma de distribución de los recursos públicos fue una de las decisiones más difíciles para alcanzar la unidad nacional. La última reforma de la Constitución recoge el esquema de distribución de ellos que en la realidad se impuso.

Las bases de esa distribución se reflejan en el art. 4º, art. 75 inc. 1, 2, 3 de la Constitución Nacional, entre otros-, el crédito público -art. 4, 75 inc. 4 y 7 de la CN-, así como su disposición, a través del gasto público -art. 5, 75 inc. 8 y 9-.

En lo que hace a la potestad impositiva, podemos observar una pérdida en las atribuciones constitucionales provinciales en la materia. Los derechos de exportación e importación, luego de incesantes conflictos y modificaciones constitucionales, fueron reservados al Estado Nacional; en tanto que, las provincias también han perdido la atribución exclusiva y permanente que se entendió tenían para la creación de los impuestos indirectos, en aras de una concurrencia de ambos niveles de gobierno, que se plasmó en la última reforma constitucional.

En cuanto a los impuestos directos, el texto constitucional, desde sus orígenes, dispone que su creación es excepcional para el Congreso Nacional, siempre que lo exigiera la defensa, seguridad común y bien general del Estado, por tiempo determinado, y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación. Sin embargo, esta regla ha sido reiteradamente burlada con el establecimiento de impuestos nacionales 'excepcionales o transitorios'.

Además, el régimen de participación o coparticipación que se adoptó para frenar la

doble imposición horizontal, resulta una limitante para la creación por parte de las provincias de los impuestos directos e indirectos. Desde el año 1935 se sucedieron diferentes leyes para establecer formas de unificación de determinados impuestos, que primero se dio de forma aislada⁸.

Se reconoce como primer antecedente acabado y unificado del sistema, el de la ley 20.221 de 1973, que reunió en un sistema de diferentes impuestos; la norma rigió hasta el año 1984. En 1988 se sancionó la ley denominada "transitoria", la 23.548, que continúa vigente en la actualidad, a pesar del mandato contenido en la última reforma constitucional de 1994 de establecer una ley convenio siguiendo las pautas allí reflejadas.

Las leyes convenio que fueron en esencia el resultado de un proceso de negociaciones entre los actores políticos representantes del Estado Nacional y las provincias, fueron reconociendo una mayor distribución primaria para las provincias. La ley 23.548, si bien dispone una distribución primaria más equilibrada entre Nación y provincias, para la distribución secundaria provincial estableció porcentajes fijos de reparto, sin tener en cuenta criterios objetivos y/o subjetivos de reparto.

Cabe agregar que, para adherir a dicho régimen las provincias se han obligado por ellas, y por sus municipios, a no establecer tributos análogos⁹ a los coparticipables, con excepción de aquellos que se consideran impuestos locales—ingresos brutos, impuesto al sello, automotor, inmobiliario y transmisión gratuita de bienes— y las tasas retributivas de servicios públicos efectivamente prestados, las cuales se consagraron como la especie tributaria más utilizada a nivel municipal.

En lo que hace a las operaciones de crédito público, la Constitución histórica determinó que debían ser dispuestos por el Congreso sólo para urgencias de la Nación o para empresas de utilidad nacional. Se trata de una cláusula, que sin perjuicio de las modificaciones del

⁷ SCHAFFRIK, Fabiana, "La satisfacción de los derechos en el marco federal", en Derecho Público – Suplemento intitolado "Los derechos económicos, sociales y culturales", Rubinzal Culzoni, 2017, p. 137.

⁸ El primer antecedente nacional es la ley 12.139 sobre impuestos internos. Posteriormente, se sancionaron las leyes 12.143 del impuesto a las ventas, 12.147, 12.956, 14.060 y 14.7882.

⁹ En relación a la definición del concepto de analogía se puede ver: CSJN, Fallos: 335:996.

entendimiento a lo largo del tiempo de las funciones que debe llevar el Estado, no se ha modificado. En relación a las provincias, prevé la posibilidad de celebrar convenios internacionales, en tanto no fueran incompatibles con la política exterior de la Nación y no afecten las facultades delegadas al Gobierno federal o el crédito público de la Nación; con conocimiento del Congreso Nacional.

Sin embargo, cabe resaltar que, si bien las provincias conservan las potestades financieras no delegadas, entre ellas las de realizar operaciones de crédito público; luego del ciclo de endeudamiento de los años noventa, se generaron reglas que limitan su ejercicio, por ejemplo, la autorización previa del Poder Ejecutivo y el Banco Central¹⁰, menguando y alterando las atribuciones constitucionales provinciales.

Así los principales recursos públicos con los que cuentan tanto el Estado Nacional como las provincias son los tributarios, aquellos provenientes de la obtención de operaciones de crédito público y los obtenidos de la explotación de los recursos naturales.

Por otra parte, toda la actividad económica empresarial que ha llevado a cabo el Estado Nacional en diferentes momentos, no aparece mencionada en el texto constitucional que nos rige.

En otro orden de ideas, nuestra Ley Fundamental Nacional, también determina principios que deben regir el gasto público. La reforma constitucional del año 1994 incorporó pautas constitucionales, basándose en los principios rectores de solidaridad, equidad e igualdad de oportunidades, a la vez que reafirmó en su letra, la autonomía de los municipios, entes jurídicos-políticos de gran incidencia en la gestión de los derechos reconocidos en nuestro ordenamiento positivo, por efecto de la consecuente descentralización

de funciones sobre la que descansa el sistema federal.

IV. Problemas en el diseño federal para el desarrollo del esquema constitucional: el desequilibrio fiscal

Las provincias argentinas, conforme el artículo 5 del texto de la Ley Fundamental Nacional dictan su propia Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional. Bajo estas condiciones el Gobierno federal, garantiza a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones. Esta norma se complementa con los artículos 122 y 123 del Texto Fundamental.

Aún frente a este diseño constitucional, Alberto Porto explica que al momento de la organización nacional una limitación para la descentralización fiscal fue la gran disparidad a lo largo del territorio, que se replicaba en la capacidad económica por habitante que tenía cada provincia. Esa situación llevó a que el gobierno nacional sustituyera la provisión de varios bienes. Por ejemplo, en la educación básica, en 1938, las escuelas primarias nacionales eran el 46,6% del total, las provinciales el 46,2% y las privadas el 7,2%. En 1936 sólo en cinco provincias (Buenos Aires, Córdoba, Mendoza, Santa Fe y Entre Ríos) la cantidad de escuelas provinciales era mayor que las nacionales.

Explica el autor que la descentralización de determinadas áreas que se encontraban en la órbita del Estado Nacional se intensificaron desde la década de los 70 con el agotamiento de sus fuentes de financiamiento y una puja por los recursos fiscales. Dentro de las políticas nacionales relativas a la descentralización, se cita, la transferencia de las escuelas primarias nacionales, servicios de salud y asistencia social a la órbita provincial, sin la adecuada contrapartida de financiamientos¹¹.

¹⁰ Al respecto, recomendamos la lectura del acápite CORTI, Horacio, "La situación de las provincias. El derecho intrafederal y la LFRF", en el capítulo: El crédito y la deuda pública, en *Derecho Constitucional Presupuestario*, 1º ed., Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2007, pp. 630-633.

¹¹ PORTO, Alberto; *Evolución del Sector Público Argentino en el largo plazo: 1990-2018: gastos recaudación y descentralización*, 1º ed., La Plata, Universidad Nacional de La Plata, 2021, pp. 130/131.

Por otro lado, desde principios de los años noventa, y en adelante, se ha producido el traspaso del Estado Nacional a las provincias y los municipios de distintas funciones concretas, principalmente en lo que respecta a la educación secundaria y terciaria —con excepción de las universidades nacionales—.

Señala Porto que los cambios bruscos de la política económica no impidieron el enfrentamiento entre Nación y provincias desde el punto de vista fiscal ante la falta de financiamiento. La expansión del gasto, el vaciamiento de las bases imponibles de los tributos, los gastos ocultos, fueron factores que colaboraron en el proceso de deterioro fiscal¹².

El punto 1º del preámbulo de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal¹³ señala que *“todos los derechos humanos precisan recursos para su realización. La garantía de los derechos requiere de Estados con instituciones sólidas que movilicen, asignen y empleen suficientes recursos públicos de forma transparente, participativa y responsable”*.

Ahora bien, en Estados federales, esta disposición se traduce en que la satisfacción de derechos dependerá de los recursos con que cuenta cada nivel de gobierno. Ello, por cuanto, para poder hacer efectivos los derechos reconocidos tanto por la Carta Fundamental como por el conjunto de instrumentos internacionales, será necesario disponer de recursos públicos para afectarla a su satisfacción a través del gasto público.

Sin embargo, el diseño fiscal recién descrito, produce una asimetría entre aquellos recursos de cada nivel de gobierno, y los gastos que debe hacer frente. Dicho fenómeno llamado *“desequilibrio fiscal vertical”*, se reproduce en nuestro sistema federal y genera diversas consecuencias, entre ellas, profundiza las desigualdades en el territorio nacional.

Ello por cuanto las provincias y municipios perciben menos recursos públicos de lo que requieren para satisfacer sus gastos públicos. Dicha situación produce una constante dependencia del poder central, quien

contrariamente recauda más recursos, y puede disponer transferencias discrecionales a las jurisdicciones locales.

Conforme un informe que realizó el Instituto Argentino de Análisis Fiscal se observa que un 76% de los recursos totales son recaudados por la Nación (frente a un 21% de las provincias y un 3% los municipios), mientras que un 57% del gasto es responsabilidad directa del nivel de gobierno nacional, en contraposición al 35% de gasto provincial y 8% municipal¹⁴. Resulta claro que en este esquema, las provincias y municipios se hacen cargo de una mayor proporción del gasto que la que pueden sostener con sus potestades tributarias propias¹⁵.

Si bien hay que tener en cuenta que parte de los recursos que recauda la Nación son transferidos a los niveles inferiores de gobierno bajo la forma de coparticipación y otras transferencias nacionales, no automáticas y en general condicionadas a determinados tipos de gastos, estas cifras ilustran claramente el desequilibrio fiscal vertical que existe en Argentina en cuanto a la distribución de las facultades tributarias y de gasto público¹⁶.

Esto impacta directamente en la satisfacción de derechos que dependerá, en definitiva, de los recursos con que se cuenta, y en un escenario de acrecentamiento de funciones en los niveles locales de gobierno, ello implica un mayor nivel de gasto por parte de estos últimos¹⁷.

Compartimos el comentario del profesor Dalla Via, quien advierte que, a pesar de la bondad de las normas constitucionales, en la

¹⁴ IARAF, “Reparto de recursos entre Nación y Provincias: es clave una discusión amplia”, Informe económico n° 382, 2017.

¹⁵ Resulta interesante analizar que para el año 1991, el 48 % del gasto total correspondió al gobierno federal; 39,5 % a los gobiernos provinciales y 11,5 % a los gobiernos municipales. En cambio, los ingresos fueron de 82 %, 14 % y 4,1 % respectivamente. Conforme datos de CEPAL, “Descentralización fiscal en América Latina. Un análisis comparativo”, 1998, p. 118.

¹⁶ IARAF, “Reparto de recursos entre Nación y Provincias: es clave una discusión amplia”, Informe económico n° 382, 2017.

¹⁷ SCHAFFRIK, Fabiana, “La satisfacción de los derechos en el marco federal”, ya citado, p. 149.

¹² Ibidem, p. 52.

¹³ Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, ya citado.

práctica continúa observándose una gran concentración que se manifiesta particularmente en el sistema financiero como consecuencia de la gran cantidad de servicios, gastos y funciones que el Estado federal transfirió a las provincias en los últimos años sin la contrapartida presupuestaria¹⁸.

Ante este escenario, y frente a un inadecuado esquema fiscal, se propone analizar distintos principios del federalismo que proponemos que deben forjarse como base en las relaciones entre los distintos niveles de gobierno, ello en miras de alcanzar la tan deseada unidad y el desarrollo equitativo e igualitario de los derechos en todo el territorio nacional.

V. Los principios rectores de los sistemas federales para superar asimetrías

Existen un conjunto de principios que surgen con la adopción del sistema federal y favorece la convivencia de los distintos niveles de gobierno a los fines de alcanzar como Estado el “bienestar general” y la unión nacional.

Algunos de esos valores subyacentes al sistema federal de Estado quedaron explícitamente plasmados en el ordenamiento jurídico argentino a través de la reforma constitucional del año 1994. Asimismo, las sentencias dictadas por la Corte Suprema Nacional, como garante e intérprete máximo de nuestra Carta Magna, han delineado sus contornos.

Nos proponemos a continuación hacer una breve referencia a algunos de ellos, entendiéndose como una llave relevante para mejorar las asimetrías financieras que, en definitiva, permitirá elaborar un escenario más favorable para la adopción de los principios de Derechos Humanos en Política Fiscal en sistemas federales que rigen la organización de distintos países.

V.1. Solidaridad

¹⁸ DALLA VIA, Alberto, “El sistema federal fiscal”, en Antonio María Hernández (dir.), *Aspectos fiscales y económicos del federalismo argentino*, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, 2008, p. 52.

Las veintitrés provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que componen nuestro federalismo presentan marcadas diferencias geográficas, sociales, económicas y políticas, las cuales existieron desde el principio de nuestra organización.

Así, la solidaridad se asienta como un principio estructural que persigue el desarrollo en igualdad de condiciones de todo el territorio nacional, teniendo en miras a barrer con las desigualdades en el ejercicio de los derechos humanos; aunque debemos advertir el mantenimiento de las mencionadas brechas.

Este principio se entronca con el de igualdad, ya que la Constitución impone que la ley de presupuesto debe ser un medio para asegurar que los derechos humanos deben ser gozados de manera igual en todo el territorio nacional.

Ahora bien, la interpretación del contenido del principio de solidaridad ha tenido diferentes enfoques en la doctrina y en la jurisprudencia.

Por su parte, Horacio Corti explica que el principio de solidaridad expresa, en lo relativo a la forma federal, que si una provincia no logra, de forma autónoma, obtener su suficiencia, las restantes unidades políticas (el gobierno federal y las otras provincias hermanas) tienen la obligación constitucional de apoyar financieramente para que pueda cumplir con sus cometidos constitucionales. Así, el autor considera que la Constitución prevé para plasmar la solidaridad financiera a la ley convenio de coparticipación, los subsidios del Tesoro Nacional y la cláusula del progreso¹⁹.

Específicamente, Rodolfo Spisso, considera que la solidaridad apunta directamente a un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades. Por lo tanto, acentuando la solidaridad para el logro de tales objetivos, la reforma constitucional impone al Congreso el deber de proveer el crecimiento armónico de la nación y al poblamiento de su territorio, mediante políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el

¹⁹ CORTI, Horacio, *Derecho constitucional presupuestario*, ya citado, pp. 143-149.

desigual desarrollo relativo a las provincias y a las regiones²⁰.

En un sentido similar se pronunció el profesor José O. Casás²¹, con cita a las palabras del Alto Tribunal respecto al principio de solidaridad fiscal recordó que “(...) *la Constitución ha querido hacer un sólo país para un sólo pueblo... Pero no se ha propuesto hacer una Nación centralizada. La Constitución ha fundado una unión indestructible pero de estados indestructibles ... Los constituyentes actores y testigos presenciales del proceso que tuvo su término en la Constitución de 1853, establecieron una unidad no por supresión de las provincias —camino que había obligado a desahuciar una terrible experiencia— sino por conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los catorce estados y la creación de un órgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma (v. “Bressani, Carlos H. y otros contra la Provincia de Mendoza, Inconstitucionalidad de leyes y devolución de dinero”, Fallos: 178:9, sentencia del 2 de junio de 1937)*”.

También Casás puntualizó que la “solidaridad federal” supone que “*las facultades provinciales no pueden amparar una conducta que interfiera en la satisfacción de un interés público nacional, ni justificar la prescindencia de la solidaridad requerida por el destino común de la Nación toda. El sistema federal importa asignación de competencias a las jurisdicciones federal y provincial; ello no implica subordinación de los estados provinciales al gobierno central, pero sí coordinación de esfuerzos y funciones dirigidos al bien común general, tarea en la que ambos deben colaborar, para la consecución eficaz de aquel fin*”²².

²⁰ SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, 8° ed., CABA, Abeledo Perrot, 2023, pp. 232-233.

²¹ En fallo TSJ, “*Valot SA c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad*”, sentencia del 2 de agosto de 2011.

²² En el mismo sentido, había votado en “*GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad*” denegado en: “*Autogon S.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos*

Esta idea de ‘solidaridad’ se refiere a la que debe existir en el orden financiero entre el Estado Nacional, con las provincias, entre estas y sus municipios. Sin perjuicio de la que se despliega entre todos los niveles de gobierno recíprocamente para el cumplimiento de las funciones, servicios y competencias que la Constitución reserva para cada uno de ellos.

Así, puede observarse que la solidaridad ha sido expresada en términos del mantenimiento y desarrollo del sistema federal de gobierno de concertación.

V.2. Lealtad Federal / Buena fe

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha delineado el contenido de este principio en varios precedentes, que no se ciñen solamente a la materia financiera. A lo largo de sus sentencias ha asociado a la lealtad federal con la buena fe, fundada en la necesidad del respeto mutuo entre los actores del sistema de las potestades forjadas constitucionalmente, así como en la imposibilidad de adoptar medidas que desfavorecen a la otra parte.

Al respecto, destacó el Máximo Tribunal Nacional que “La funcionalidad del sistema federal constitucional argentino se funda en el **principio de lealtad federal o buena fe federal**, conforme al cual en el juego armónico y dual de competencias federales y provinciales que, para su deslinde riguroso, puede ofrecer duda, debe evitarse que tanto el gobierno federal como las provincias abusen en el ejercicio de esas competencias, tanto si son propias como si son compartidas o concurrentes; implica asumir una conducta federal leal, que tome en consideración los intereses del conjunto federativo, para alcanzar cooperativamente la funcionalidad de la estructura federal 'in totum'²³.”

Además, agregó que “(...) frente a la existencia de tensiones en las relaciones interjurisdiccionales, es necesario asumir una percepción conjuntiva o cooperativa, propia de un federalismo de concertación, que superen

administrativos”, sentencia del 15 de diciembre de 2010.

²³ BIDART CAMPOS, Germán, *Tratado elemental de derecho constitucional argentino*, Ed. Ediar, 2007, Tomo 1 A, p. 695.

los enfoques disyuntivos o separatistas. Por ello, ante el inevitable surgimiento de desentendimientos e, incluso, hostilidades entre las provincias en el ejercicio de los poderes no delegados que son el resultado del reconocimiento de su autonomía, a fin de garantizar la supervivencia del sistema federal en cuanto "unión indestructible de Estados indestructibles"²⁴.

En materia tributaria puede verse la referencia al principio de lealtad federal en el fallo "Entre Ríos, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad- incidente de medida cautelar" sentencia del 1 de octubre de 2019²⁵.

Entre los aspectos sobresalientes del voto de la mayoría de los jueces Maqueda, Rosatti y Lorenzetti, se encuentra la mención a una serie de principios que regirán las relaciones intrafederales de cara a los conflictos que puedan llegar a suscitarse en el marco de los debates sobre asignación de recursos. En efecto, la Corte sostuvo que los principios constitucionales de buena fe y lealtad federal —que repelen la idea de una Nación fragmentada y procuran el armónico desarrollo de las necesidades locales junto con las

nacionales—, impiden que uno de los sujetos del sistema adopte de modo intempestivo medidas que puedan afectar al resto de los miembros de la federación.

En base a lo expuesto el tribunal concluyó en este último caso que "la mengua de la masa coparticipable denunciada podría haberse adoptado sin respetar los principios y reglas constitucionales enunciados" por lo que encuentra acreditada la verosimilitud en el derecho.

Otra referencia al principio de lealtad federal puede encontrarse en el pronunciamiento del 4 de mayo de 2021, "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional (Poder Ejecutivo Nacional) s/ acción declarativa de inconstitucionalidad"²⁶.

Allí, nuestro Máximo Tribunal Nacional resolvió hacer lugar a una cautelar diferente respecto del planteo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires sobre el cercenamiento de su autonomía. Entre sus argumentos, volvió a destacar que "(...) el sistema federal constitucional argentino se funda en el principio de "lealtad federal" o "buena fe federal", conforme al cual en el juego armónico y dual de competencias debe evitarse el abuso de las competencias de un Estado en detrimento de los otros. De esta manera, el ideario federal en el que descansa nuestro sistema de gobierno parte de la base de que el Estado Nacional, las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios coordinan sus facultades "para ayudarse y

²⁴ CSJN, "Provincia de La Pampa c/ Provincia de Mendoza s/ uso de aguas", sentencia del 1 de diciembre de 2017. En dicha causa, entre dos provincias, se discutía una serie de obligaciones vinculadas con la utilización del río Atuel, entre ellas: la obligación de negociar y celebrar de buena fe los convenios para regular los usos del mencionado a los que se exhortaron en un pronunciamiento anterior; el incumplimiento a convenios celebrados; a distintas normas del derecho internacional vinculadas a la utilización del agua.

²⁵ Con fundamento en la crisis económica, el Poder Ejecutivo dictó los decretos 567/19 (que dispuso una alícuota del 0% en el IVA para la venta de productos de la canasta alimentaria hasta el 31/12/19) y 561/19 (que encomendara a la AFIP una serie de reducciones y bonificaciones en el régimen del impuesto a las ganancias), la mayoría de la Corte hizo lugar a la medida cautelar solicitada por la Provincia de Entre Ríos y ordenó que los efectos económicos de dichos decretos sean asumidos por el Estado Nacional.

²⁶ En el caso la CABA había iniciado la acción a fin de obtener la declaración de inconstitucionalidad del art. 2 del decreto de necesidad y urgencia (DNU) 241/2021 del Poder Ejecutivo Nacional, que modificó lo dispuesto en el art. 10 del decreto 235/2021 y estableció —en su último párrafo— la suspensión del dictado de clases presenciales y de las actividades educativas no escolares presenciales en todos los niveles y en todas sus modalidades, desde el 19 hasta el 30 de abril de 2021, inclusive, en el ámbito del aglomerado urbano denominado "Área Metropolitana de Buenos Aires (AMBA)" definido en el art. 3o del decreto 125/2021.

nunca para destruirse”²⁷. (...) Así, este principio rector del federalismo argentino implica asumir una conducta federal leal que tome en consideración los intereses del conjunto federativo, para alcanzar cooperativamente la funcionalidad de la estructura federal ‘in totum’²⁸.

Este principio fue aludido en otros precedentes, tales como “Telmex Argentina SA c/GCBA s/acción meramente declarativa” sentencia del 8 de julio de 2021, y “Esso Petrolera” sentencia del 2 septiembre de 2021, “SHI, JINCHUI c/ Municipalidad de la Ciudad de Arroyito s/acción declarativa de inconstitucionalidad” del 20 de mayo de 2021, entre otros.

V. 3. El principio de suficiencia financiera

El principio de suficiencia puede definirse como aquel en donde los recursos que se les debe asignar y/o reconocer a cada órgano institucional del Estado debe ser suficiente para respaldar los gastos que le demande su actividad, fijada por el propio orden jurídico²⁹.

Del voto del magistrado Lorenzetti en “Esso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa”, sentencia del 2/09/2021, respecto a las finanzas municipales expresó que “(...) las normas presupuestarias de la Nación y las provincias deben prever ingresos suficientes para que los municipios puedan desempeñar su función. En la medida en que se le adjudiquen más funciones, deben contar con los recursos necesarios para poder cumplirlas”.

Compartimos la conclusión de Federico Apostolidis, cuando señala que, si se quiere garantizar el efectivo funcionamiento de una federación, en la que los distintos órdenes de gobierno que conviven adopten sus propias decisiones y elijan su modo de vivir, la

suficiencia financiera es un requisito indispensable³⁰.

Se puede observar, en especial a partir del año 2014, en el “Recurso de hecho deducido por la Municipalidad de La Rioja en la causa Intendente Municipal Capital s/ amparo”³¹ que el Máximo Tribunal nacional ha dejado plasmado como criterio en forma pacífica, que sin recursos públicos no hay posibilidad de un desarrollo autonómico.

VI. Hacia la igualdad y equidad

La Constitución Nacional refiere en diversos artículos a la igualdad de oportunidades en todo el territorio. Esta idea adquiere centralidad en la interrelación normativa que plantea el artículo 75 inciso 2 con el inciso 8 del mismo artículo, cuando alude como ‘prioridad’ para la distribución de los recursos coparticipables y la confección del presupuesto nacional al ‘logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional’.

Este ideal no se alcanza solo con permitir el acceso a derechos a todos los habitantes, sino que necesita para su concreción que el Estado actúe para la eliminación de distintas manifestaciones de discriminación que plantean una brecha para el goce de derechos. Ello debe guiar las acciones del Estado en sus diversos niveles y, por ende, la disposición del gasto público.

Si bien en el diseño de los sistemas federales advertimos una descentralización en las políticas públicas diseñadas por cada unidad en miras de la satisfacción de derechos, ello no exime a las unidades y en especial al Estado Nacional de la realización de acciones en forma de un trabajo coordinado y cooperativo en miras de alcanzarla.

VII. Pactos fiscales multisectoriales que mejoren las relaciones de los actores del federalismo, y la coordinación entre

²⁷ “Bazán”, Fallos: 342:509 y “Telefónica Móviles Argentina”, Fallos: 342:1061 voto de los jueces Maqueda y Rosatti, considerando 9°.

²⁸ “La Pampa, Provincia de”, Fallos: 340:1695.

²⁹ CORTI, Horacio G., *Derecho Constitucional Presupuestario*, ya citado.

³⁰ APOSTOLIDIS, Federico M., “La Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la coparticipación federal de impuestos: el retorno del unitarismo fiscal”, en revista *La Ley*, año 14, número 2, marzo 2021, CABA.

³¹ CSJN, Fallos: 337:1263.

funciones/servicios y recursos para asegurar los derechos humanos

Dentro de las directrices para los Estados en función del principio n° 1³², se prevé que “*construir pactos fiscales alineados con los derechos humanos*”, proponiendo que sean los instrumentos que sienten las bases para la estructuración del sistema financiero en clave de derechos humanos, con la adhesión de todos los actores políticos.

En la Argentina, a lo largo del tiempo y ante la falta de sanción de una ley convenio que adecuara sus preceptos a los principios que hemos enunciado, se han firmado diferentes Pactos entre los niveles locales y el Estado Nacional que intentaron subvertir, aunque coyunturalmente, esa falta de armonización que debía verse reflejada en la ley³³.

La Corte Suprema, denominó a estos pactos como instrumento del federalismo de concertación, el cual se establece mediante la participación concurrente del Estado Nacional y las provincias un programa en miras de la unión nacional³⁴.

Así, la convergencia de los distintos actores en nuestro sistema federal intentó una vuelta a un nuevo punto de equilibrio; es que tal como

señalaba Antonio La Pέργola, el federalismo no es estático³⁵ y es sobre la base de la renovación de los acuerdos que se mantiene vivo el ideario del federalismo.

Ahora bien, en todo acuerdo, consenso o pacto, las partes firmantes deben hacerse concesiones recíprocas a fin de construir coincidencias que recrean una situación más favorable para el conjunto que la que plantearía su inexistencia³⁶.

De esta forma, desde el año 1990 hacia adelante se han firmado diferentes acuerdos con implicancias financieras entre la Nación y los gobiernos provinciales. Sin embargo, con el correr del tiempo se fue debilitando la fuerza normativa de estos Pactos. Cada vez se hace más patente que, no son suscriptos por todas las jurisdicciones del país, o si fueron suscriptos, luego, no fueron ratificados en su orden interno. O, vigentes, no fueron respetados.

Sin embargo, asentados sobre una ley convenio que sea reflejo del sistema financiero federal, los Pactos constituyen una vía alternativa para el diseño de pautas financieras coyunturales que hablan en clave de derechos humanos.

VII.1. Breve análisis histórico de los pactos fiscales argentinos

Tal como adelantamos, los pactos fiscales en Argentina han tenido un marcado carácter coyuntural, y ese cariz se hizo más patente con la suscripción de nuevos acuerdos. Con el correr del tiempo, los sucesivos convenios han menguado su poder de adhesión por parte de los niveles locales, y han sido incumplidos en gran parte sus objetivos.

Sin embargo, no puede dejar de advertirse -tal como lo señala Ángeles Tagliaferri- que

³² *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

³³ Al momento de la presentación del presente artículo, se está discutiendo un nuevo pacto convocado por el Estado Nacional para que suscriban las provincias, denominado “Pacto de Mayo”. Esta propuesta se da en el contexto de la grave crisis social y económica que atraviesa la Argentina, que genera grandes niveles de pobreza y vulneración de derechos. Dentro de los puntos propuestos se ubica el equilibrio fiscal, la reducción del gasto público, una reforma tributaria que reduzca la presión impositiva y la necesidad de rediscutir la coparticipación federal de impuestos.

Por otra parte, también es importante mencionar que las inconsistencias en el federalismo financiero repercuten en la judicialización de cuestiones que no tienen solución dentro de los canales políticos institucionales.

³⁴ Fallos: 322:1781, en el caso se refiere al Pacto Federal para la Producción, el Empleo y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993.

³⁵ LA PÉRGOLA, Antonio, *Los nuevos senderos del Federalismo*, Centro de estudios constitucionales, Madrid, 1994.

³⁶ SCHAFFRIK, Fabiana Haydée y Albornoz, Juan José, en “La ley de coparticipación federal: una deuda pendiente”, en *Revista de Derecho Público* 2019-1: 25 años de la Reforma Constitucional de 1994-1, 1° ed., Santa Fe, Editorial Rubinzal Culzoni, 2019, pp. 167-193.

los pactos entre las provincias forman parte de la tradición constitucional argentina y constituyeron una pieza fundamental para alcanzar la organización nacional, conforme lo demuestra la referencia a “pactos preexistentes” contenida en el preámbulo del texto de la Constitución histórica³⁷.

El 24 de marzo de 1990 se celebró el primero de una larga serie de pactos denominado “Acuerdo de Reafirmación Federal” y entre sus objetivos, se destacaba: “impulsar el desarrollo de un federalismo de concertación, entre otros medios, a través de la formalización de acuerdos interjurisdiccionales...” (pto. IV).

En agosto de 1991 se sancionó el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural (ley 23.966), que también constituyó un importante instrumento de coordinación vertical al comprometer a las provincias firmantes a derogar la legislación local que pudiera oponérsele, y fijar topes para las alícuotas, entre otros objetivos.

Seguidamente, se firmó el Pacto Fiscal I -Ley 24.130-, el cual se regía por los siguientes objetivos: i) asistir a las necesidades sociales básicas; ii) afianzar el federalismo reconociendo el creciente papel de los Gobiernos provinciales y municipales en la atención de las demandas sociales de la población; iii) garantizar la estabilidad económica y consolidar las bases para el crecimiento económico; iv) profundizar la reforma del Sector Público en sus dimensiones nacional, provincial y municipal; v) facilitar el acceso a la vivienda; vi) profundizar el proceso de descentralización como modelo para la prestación de las funciones básicas del Estado.

Posteriormente, el Estado Nacional y las provincias celebraron el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, en donde acordaron derogar el impuesto de sellos, derogar los impuestos provinciales específicos que gravan la Transferencia de Combustible, Gas, Energía Eléctrica, Servicios Sanitarios, la circulación interjurisdiccional de bienes o el uso para servicios del espacio físico,

incluido el aéreo, modificar el impuesto a los ingresos brutos disponiendo exenciones a determinadas actividades, modificar el impuesto inmobiliario, entre otros aspectos. Cabe destacar el punto en donde las provincias se comprometían a sustituir el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en un plazo no mayor de tres años, por un impuesto general al consumo que tendiera a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía, -compromiso que nunca fue plasmado en la realidad-.

En el año 1999 se firmó el “Compromiso Federal” a los efectos de acordar la realización de acciones concurrentes a la consecución de un crecimiento equilibrado de la Nación. Asimismo, ratificaron la necesidad de impulsar el cumplimiento de los aspectos pendientes del Pacto Fiscal II, así como de disminuir en términos nominales tanto el gasto público Nacional como Provincial.

Además se comprometieron a impulsar la incorporación de: i) Transparencia de la Información Fiscal; ii) Sanción dentro del año 2000 de la nueva ley de Coparticipación Federal de Impuestos; iii) Creación de un Fondo anticíclico financiado con recursos coparticipables; iv) Coordinación de los sistemas de crédito público y del endeudamiento provincial; v) Racionalización y perfeccionamiento de la administración tributaria interjurisdiccional y creación y fortalecimiento de un Organismo Fiscal Federal.

Un año después, prorrogaron algunos objetivos a través del Compromiso Federal para el Crecimiento y Disciplina Fiscal; y finalmente en el año 2001 se firmó la segunda Addenda al Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal.

A través de dicho acuerdo, las partes propusieron -entre otros puntos-: i) Adoptar en todas las Administraciones del país el principio presupuestario de déficit cero, ii) Impulsar la transferencia de la Justicia Nacional Ordinaria de la Capital Federal y la Policía Federal desplegada en la Capital Federal a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con los recursos correspondientes; iii) Coordinar los planes sociales nacionales, provinciales y municipales, creando un padrón unificado de beneficiarios,

³⁷ TAGLIAFERRI, Ángeles, “Derecho Intrafederal en materia tributaria. Perspectiva de los tribunales porteños en el tratamiento de la actividad industrial”, CABA, Editorial Jusbaire, 2022, p. 32.

para orientar el esfuerzo de la sociedad en la asistencia a los sectores más desprotegidos; iv) Proveer los instrumentos financieros y el apoyo técnico de la Nación para aliviar la situación financiera de las Provincias, manteniendo el respeto del crédito público y la voluntariedad de cualquier operación de emisión, colocación o canje de deuda de las jurisdicciones involucradas. v) Coordinar las acciones necesarias, tanto a nivel federal como local, para reducir significativamente el costo de las instituciones políticas y aumentar la eficiencia de los servicios que deben prestar a la Sociedad. v) Incorporar al Fondo Fiduciario del Desarrollo Provincial hasta 1.000 millones de pesos de anticipo de Impuestos a las Ganancias para ayudar a las Provincias a implementar sus respectivos ajustes sin dejar de atender las urgencias sociales de la hora.

Finalmente, el "Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos" deja sin efecto varios de los compromisos asumidos anteriormente.

Luego de varios años sin acuerdos fiscales, el Consenso Fiscal del año 2017, vuelve a ser una herramienta utilizada para la coordinación financiera, suscripto por el Poder Ejecutivo Nacional y representantes de las provincias y de la CABA³⁸. En donde se adoptaron numerosos compromisos en materia tributaria y financiera, algunos de los cuales fueron suspendidos o modificados por consensos posteriores (2018, 2019, 2020 y 2021).

VII. 2. Pactos fiscales en la coordinación interjurisdiccional en miras de alcanzar el igual desarrollo de los derechos humanos

Hecho este breve recuento histórico, cabe señalar que dichos convenios firmados por todas las unidades de una federación, pueden ser una importante herramienta en el desarrollo de igualdad de oportunidades y

³⁸ Para un mayor análisis recomendamos la lectura de SCHAFFRIK, Fabiana y FONTANA, Florencia, "Algunas notas sobre el consenso fiscal", en HUMBERTO J. Bertazza (dir.), revista jurídica *Impuestos: práctica profesional*; junio 2019, n° 54, La Ley.

reconocimiento de derechos en todo el territorio. Ello así, por cuanto, su naturaleza jurídica impide que el pacto sea derogado o prorrogado por una sola de las partes.

En este sentido, la Corte Suprema, ha determinado la naturaleza jurídica de ellos como instrumentos del "*derecho intrafederal*"³⁹, lo que implica que ninguna de las partes puede derogar unilateralmente estos compromisos asumidos.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina reconoció que el Pacto Fiscal II comportaba, por sus alcances y contenido, la manifestación positiva del llamado federalismo de concertación fue en los autos "*Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUERA) c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa*"⁴⁰, sentencia del 19 de agosto de 1999. Allí, el Alto Tribunal Nacional, sostuvo que se perseguía "(...) establecer mediante la participación concurrente del Estado Nacional y las provincias un programa, destinado como en el caso, a adoptar una política uniforme que armonice y posibilite "la finalidad común de crecimiento de la economía nacional y de reactivación de las economías regionales".

Así, se determinó que ese pacto, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configura el derecho intrafederal⁴¹.

Cabe recordar, por su relevancia jurisprudencial y su impacto en las finanzas provinciales y nacional, los precedentes en donde la CSJN volvió a analizar la naturaleza

³⁹ La primera vez que se utilizó dicho término fue en la sentencia de la CSJN, Fallos: 314:862, "*Transportes Automotores Chevallier SA. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa*", 20/08/1991, en donde rechaza su competencia originaria para resolver un caso en donde se grava ingresos brutos al transporte jurisdiccional, lo que para la parte era contraria a la ley de coparticipación por superponerse con el impuesto a las ganancias.

⁴⁰ CSJN, Fallos: 322:1781.

⁴¹ CSJN, Fallos: 314:862.

de dichos instrumentos⁴². Así, se expidió en el año 2015, en los autos “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”⁴³ y CSJ 191/2009(45-S)/CS1 “San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos” y CSJ 786/2013 (49-C)/CS1 “Córdoba, Provincia de c/ Estado Nacional y otro s/ medida cautelar”.

En ellas, el Máximo Tribunal analizó la constitucionalidad de la detracción del 15% de recursos coparticipables a favor de la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES)⁴⁴ y en otros casos firmados en la misma fecha, también se expidió en relación a la comisión que cobraba la Administración Federal de Ingresos Públicos como contraprestación de los servicios prestados de recaudación, en virtud del decreto 1399/2001⁴⁵.

En los referidos precedentes, la Corte señaló que: “Dichos pactos fiscales, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configuran el derecho intrafederal y se incorporan una vez ratificados por las legislaturas al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que les otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. Esa gestación institucional los ubica con un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por

cualquiera de las partes (Fallos:322:1781 y sus citas)”.

“Que esa jerarquía superior que cabe reconocerle a los acuerdos intrafederales y a las leyes-convenio es inherente a su propia naturaleza contractual en la que concurren las voluntades de los órganos superiores de la Constitución en aras de alcanzar objetivos comunes. Constituyen, entonces, la máxima expresión del federalismo de concertación, condición de la que desprende su virtualidad para modificar siempre en el marco de la Ley Fundamental las relaciones interjurisdiccionales y recíprocas entre la Nación y las provincias. La esencia misma del derecho intrafederal impone concluir que las leyes-convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes, y solo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes”.

VIII. A modo de conclusión

Si bien nuestro federalismo financiero tiene una deuda pendiente hace varias décadas respecto del replanteo de una nueva ley de coparticipación, la tensión que mantiene nuestro sistema federal que es disenso y búsqueda de consensos, tiene que seguir luchando para la concreción de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal⁴⁶ en nuestro territorio argentino.

La intrínseca relación económica, financiera, política y social de las provincias con respecto al gobierno federal atento la descentralización asimétrica de gastos y recursos y la imposibilidad de financiar el gasto público, es un escenario a partir del que se debe trabajar en pos de alcanzar la eliminación de discrecionalidades y un mejor control público.

Consideramos que para superar dichas asimetrías los principios de solidaridad, lealtad federal, buena fe y de suficiencia financiera son

⁴² Para un desarrollo exhaustivo en relación a la naturaleza jurídica de los pactos fiscales, recomendamos la lectura de BIANCHI, María Eugenia, “El consenso fiscal”, en BERTAZZA Humberto J. (dir.), *Reforma Tributaria: ley 27.430*, 1a ed., CABA, La Ley, 2018, p. 651-657.

⁴³ CSJN, Fallos: 338:1356.

⁴⁴ Cabe recordar, que la referida deducción fue originalmente pactada en la cláusula primera del Pacto Fiscal II y prorrogada sucesivamente mediante diversos Pactos intrafederales de la misma naturaleza. Una vez vencidos estos compromisos, el Estado Nacional extendió a partir del 1° de enero de 2006 el plazo de esa deducción de manera unilateral mediante el dictado de la ley nacional.

⁴⁵ CSJN, Fallos: 338:1389

⁴⁶ Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

una pieza fundamental en las relaciones del régimen federal. Asimismo, será necesario fortalecer el diálogo y el consenso en miras de alcanzar una coordinación financiera, y en definitiva, revalorizar el proyecto de nuestra Constitución y el progreso de los derechos allí reconocidos.

Asimismo, creemos que estos principios rectores del federalismo pueden ser el camino para la aplicación de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal en los sistemas normativos de otros países, más allá de las singularidades que cada sistema federal pueda presentar.

Compartimos la conclusión del autor Damián Azrak cuando sostiene que el desafío actual consiste en crear un federalismo moderno y acorde a los derechos humanos, que deje de lado ilusiones académicas y políticas. Es necesario repensar la práctica constitucional desde otro paradigma⁴⁷.

Teniendo en cuenta el deseo de hacer un solo país para un solo pueblo y la clara expresión “constituir la unión nacional” contenida en el Preámbulo de nuestra Constitución nacional, no puede desconocerse que la asignación de competencias entre las jurisdicciones locales y federal, no ha implicado ni una subordinación de los estados provinciales al gobierno central, ni las facultades provinciales pueden ampararse en una conducta que interfiera en la satisfacción de un interés público, sino coordinación de esfuerzos y funciones dirigidos al bien común general, tarea en la que ambos deben colaborar.

Tal como sostiene el querido y memorable maestro Dr. José O. Casás, de una interpretación sistémica de la Constitución Nacional se infiere como mandato constitucional que el poder tributario nacional, provincial y municipal deberá ejercerse siempre coordinadamente y con razonabilidad (arts. 28 y 33 CN), estructurarse teniendo en cuenta la armonización, fruto consecuente de un federalismo cooperativo y de concertación

⁴⁷ AZRAK, Damián, “Una teoría federal para la educación sexual integral”, 1° ed., CABA, Editores del Sur, 2021, p. 152.

(arts. 1° y 5° y 123 CN), en procura del imperativo de constituir la unión nacional y promover el bienestar general (preámbulo) adoptando las medidas conducentes para lograr el progreso, la prosperidad del país y el adelanto y bienestar de todas las provincias (art. 75 inc. 18 CN), al tiempo de impulsar la integración con otras naciones y, en particular, con los Estados Latinoamericanos (art. 75. Inc. 24)⁴⁸.

Y no queremos dejar de mencionar también a nuestro querido profesor Enrique Bulit Goñi quien compartía estos valores. En sus palabras “(...) no hay ejemplo en el mundo en que se haya pasado de la decadencia a la prosperidad sin esfuerzo, sin esfuerzos coordinados y continuados, sin sacrificios ensamblados, sin caminos convergentes transitados coordinada y continuamente por las distintas unidades políticas y sociales involucradas”⁴⁹.

⁴⁸ CASÁS, José O., “Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento”, Revista Derecho Tributario, Tomo X (1995), p. 8.

⁴⁹ BULIT GOÑI, Enrique, “Introducción. A modo de prólogo”, en Alvarez Echague Juan M., *Tributación Local. Estudio integral sistemático de la fiscalidad provincial y municipal. A 20 años del Seminario Internacional sobre la Tributación Local - Dr. José O. Casas*, 1° ed., Buenos Aires, Ad-Hoc, 2021.

LOS DERECHOS HUMANOS COMO LÍMITE A LA DISCRECIONALIDAD ESTATAL EN MATERIA DE POLÍTICA FISCAL

Jesús Aguilera Durán

I. Introducción

El reconocimiento de los derechos humanos ha ido lográndose a cuentagotas y su eficacia se complica aún más cuando se les toma como escudo ante el poder del Estado en materia fiscal, porque si bien los derechos civiles y políticos requieren un no hacer, los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales requieren un hacer, lo que necesariamente implica destinar recursos para respetar, proteger y garantizar estos derechos y al ejecutar tal acción, va a limitar la discrecionalidad estatal en el gasto público.

Aun cuando exista ese reconocimiento en los tratados internacionales y en las legislaciones nacionales se presenta una resistencia para que las personas vean materializados sus derechos, por lo que se hace necesario que los Estados adopten los Principios y Directrices de Derechos Humanos en la Política Fiscal¹ que tienen por objetivo fortalecer el marco de los derechos humanos como paradigma de la política fiscal.

Por tales razones, en este artículo se vierten algunas ideas sobre la necesidad de que se propicie la conexión entre la política fiscal y los principios de los derechos humanos que permita su plena realización. Esto porque “los principios de derechos humanos también contribuyen a cimentar un pacto fiscal basado en la movilización de los recursos para financiar los derechos hasta el máximo de los recursos disponibles; la redistribución de la riqueza para reducir la desigualdad de ingresos y otras desigualdades; y la rendición de cuentas entre el Estado y la ciudadanía”².

Con ese propósito se pretende exponer cómo la ausencia de esa conexión provoca la vulneración de derechos, visibiliza la falta de recursos

disponibles, el ejercicio discrecional del gasto público y la no rendición de cuentas que inhiben la obligación internacional del Estado de garantizar los derechos humanos.

De tal modo que en el desarrollo del tema, se abordan sus fundamentos y las situaciones que se presentan al interactuar los derechos humanos y la política fiscal, por lo que haciendo uso de la metodología de análisis y el relevamiento de fuentes secundarias, se abordan los derechos humanos, las obligaciones estatales de respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, la vulneración de derechos humanos, la disponibilidad de los recursos públicos, el ejercicio eficaz y no discrecional del gasto público, la rendición de cuentas y se emiten algunas conclusiones en las que se pueden visualizar las áreas de oportunidad que se tienen para lograr que el Estado cumpla con sus obligaciones convencionales y constitucionales en materia fiscal.

II. Derechos humanos

En cuanto a las obligaciones de respetar, proteger y garantizar los derechos humanos se hace necesario puntualizar que, aun siendo mandatos imperativos emanados del derecho internacional de los derechos humanos, no es fácil lograr que el Estado asuma un rol activo para cumplimentar dichas obligaciones porque eso, de origen, limita la discrecionalidad estatal en materia de política fiscal. Pero, ¿cómo pueden los Derechos Humanos materializarse como límites al poder estatal?

Los derechos humanos son garantías jurídicas universales que protegen a los individuos y los grupos contra acciones y omisiones que interfieren con las libertades y los derechos fundamentales y con la dignidad humana. Los derechos humanos son inherentes a la persona y están fundados en el respeto a la dignidad y el valor de cada ser humano. Emanan de valores humanos apreciados y comunes a todas las culturas y civilizaciones.

¹ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

² Center for Economic and Social Rights, *Política Fiscal y Garantía de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales en América Latina*, República Dominicana, 2018, p. 5.

“Los derechos fundamentales han sido y son el medio para reivindicar al ser humano frente al ser humano mismo, para darle cauce normativo a la dignidad humana dentro del Estado, como fin y como origen de éste”³.

Por lo tanto, los derechos humanos han quedado consagrados en el derecho internacional de los derechos humanos a partir de la Declaración Universal de Derechos Humanos y están codificados en una serie de tratados internacionales ratificados por los Estados y otros instrumentos adoptados después de la segunda guerra mundial.

Surge luego entonces el reto de alcanzar el ideal de que los derechos humanos representen la vía para que el Estado asuma sus obligaciones y someta su actuación a los estándares convencionales que garanticen a las personas una protección amplia dentro de sus ámbitos espaciales de competencia.

Con tal objetivo, se hace necesario considerar la perspectiva que se plantea en Los Principios y Directrices de Derechos Humanos en la Política Fiscal que desde diversas organizaciones de la sociedad civil ofrecen un marco de referencia claro, basado en fuentes normativas y otros documentos complementarios, para el diseño, implementación y monitoreo de la política fiscal. Los Principios y Directrices, proponen una serie de estándares para inspirar una acción transformadora que renueve el pacto fiscal entre el Estado, la ciudadanía y las empresas, desatando un círculo virtuoso en el que un marco institucional y una acción estatal vigorosa orientada a la garantía de derechos fortalezca la conexión de la ciudadanía con lo fiscal y conduzca a decisiones más participativas y legítimas en este campo⁴.

Si se quiere alcanzar el reto acertadamente, es importante que se implementen estos Principios y Directrices y propiciar una cultura de los derechos humanos que incluya la aplicación de valores como el respeto, la cooperación, la solidaridad, la honestidad, la libertad, la igualdad y la equidad en las relaciones de convivencia de una

comunidad; de ahí la importancia de abordar un tema como éste y que forme parte de las buenas prácticas al interior de la vida en sociedad.

III. Obligaciones de respetar, proteger y garantizar los derechos humanos

De acuerdo con lo anterior, en el Principio 2 de los Principios y Directrices de Derechos Humanos en la Política Fiscal se incluyen las obligaciones convencionales de respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, cuyo cumplimiento permite que el Estado garantice la plena realización de los derechos humanos. Así las cosas, se abordarán de forma separada cada una de estas obligaciones haciendo énfasis en la relación de éstas con la política fiscal.

En cuanto a la obligación de las autoridades o los funcionarios y servidores públicos para que respeten y hagan respetar los derechos humanos, se debe señalar que ella emana del contenido de los tratados internacionales y que ha sido positivizada en las constituciones nacionales.

En el ámbito universal, el instrumento internacional más importante que reconoce, protege y garantiza los derechos humanos es el Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales que en el artículo 2° establece la obligación de los Estados de *adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos.*

La Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos (ACNUDH)⁵ tiene el mandato de promover y proteger el disfrute y la plena realización, para todas las personas, de todos los derechos establecidos en

³ CARREÓN GALLEGOS, Ramón G.. *Los derechos humanos y las garantías individuales en el constitucionalismo mexicano*. México, Flores editor y distribuidor. 2013, p. 28.

⁴ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado, pp. 6-7.

⁵ La Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos (Derechos Humanos de las Naciones Unidas) es la principal entidad de las Naciones Unidas en derechos humanos. Representamos el compromiso del mundo para la promoción y protección del conjunto total de derechos humanos y libertades establecidos en la Declaración Universal de Derechos Humanos. <https://www.ohchr.org/es/about-us>

la Carta de las Naciones Unidas y en las leyes y los tratados internacionales en materia de derechos humanos.

En el ámbito regional, el instrumento internacional más importante que reconoce, protege y garantiza los derechos humanos es la Convención Americana sobre Derechos Humanos que prescribe en su artículo 1°: *Los Estados partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción.*

La disposición antes transcrita se complementa con lo que dispone el artículo 2°: *Si en el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta Convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades.*

En el ámbito nacional, existen autores que clasifican a estos *derechos humanos* como preceptos universalmente adquiridos por las personas por el simple hecho de serlo, sin embargo, cuando estos son reconocidos por la Carta Magna de un Estado se consagran como *derechos fundamentales*, luego entonces, *¿es la constitución el instrumento jurídico que fundamenta la protección y garantía de los derechos humanos?*

La justificación del anterior cuestionamiento encuentra su origen precisamente en que para asegurar al gobernado el reconocimiento de sus derechos fundamentales se deben positivizar en la Constitución Política de un Estado, de forma tal que en ella se incluyan los mecanismos procesales para hacer exigibles los derechos humanos, dicho de otro modo, encuentra su racionalidad constitucional.

En materia financiera, los tiempos de cambio han alcanzado a los Estados, puesto que han tenido que dar un giro en cuanto a la política fiscal que usualmente implementan. La política fiscal es entendida como el “conjunto de instrumentos y medidas que toma el Estado con objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las

funciones que le ayuden a cumplir los objetos de la política económica, a través del gasto público”⁶.

En otras palabras, la política fiscal es la estrategia que se diseña para recaudar a través de los impuestos, aquellos ingresos que van a permitir que el gobierno pueda realizar su mandato constitucional y convencional.

Ferrajoli, citado por Ibarra, afirma que “el garantismo tiene tres significados a) un modelo normativo de derecho, b) democracia y c) filosofía política de donde parte la democracia no solo de forma, sino de fondo, sin ausencia de transparencia en la rendición de cuentas hacia la ciudadanía por parte de los gobernantes y no se pervierta la práctica al convertirse en ‘autoridad’ sin responsabilidades reales ante los electores”⁷.

También se considera importante mencionar que, de manera gradual, se ha ido incluyendo en el presupuesto público la atención de las necesidades sociales, lo que a su vez representa una protección efectiva de los derechos humanos.

De tal modo que el Estado va a utilizar este instrumento para plantear e implementar sus políticas públicas, destinando los recursos suficientes para cada rubro contemplado en el presupuesto público. Así se tiene que en este documento se van a destinar los recursos públicos para atender temas tan importantes como la salud, la educación, la vivienda, la alimentación, el empleo, la seguridad pública, el desarrollo, el medio ambiente, entre otros.

Por esos motivos, al presupuesto público se le considera una herramienta idónea para combatir la desigualdad social y la protección de los derechos humanos y para materializar ese objetivo, implica modificar los fundamentos que permitan integrar una perspectiva humanista en las diversas etapas de su elaboración.

En aras de imponer un diseño innovador en la política fiscal, el Estado debe procurar una disciplina pública en sus gastos, redireccionar sus políticas públicas e impulsar el incremento en la recaudación de ingresos, esto con la finalidad de reducir la pobreza, la desigualdad, la

⁶ Villarreal Páez, Héctor Juan, “Introducción al sistema fiscal mexicano”, Conferencia dictada en 18 de enero de 2016, *Serie apuntes didácticos*, ASF, 2016, p. 3.

⁷ Ibarra, J. G. *Filosofía Jurídica*. México: Editorial Porrúa, 2013, p. 5.

discriminación y la falta de oportunidades a los que menos tienen.

En ese orden de ideas, se destaca que toda política pública que contemple una reducción de las necesidades sociales y la búsqueda de la realización de los derechos humanos, seguramente habrá de ser bien recibida por una sociedad con hambre de justicia e igualdad social.

IV. La vulneración de derechos humanos

Al hablar de derechos humanos, se debe hacerlo de forma integral, tomando como eje las facultades o prerrogativas inherentes a la persona o grupo de personas. En otras palabras, sin hacer distinción alguna entre la primera, segunda o tercera generación, sino más bien, basándose en las obligaciones internacionales a que está sujeto el Estado en materia de derechos humanos.

Desde esta perspectiva, después de firmar un tratado internacional en materia de derechos humanos, existe una tendencia al retardo en tomar las medidas necesarias para proteger y garantizar los derechos humanos, o en su defecto, lo que se hace es maquillar su cumplimiento. Lo que provoca la vulneración de derechos humanos en perjuicio de los sectores más desprotegidos de la sociedad.

Así pues, se visualizan algunas situaciones, que, de manera sistemática, propician la afectación de los derechos de las personas.

IV.A. El poder judicial al no reparar de manera integral la violación

En un primer momento, cuando los justiciables sufren algún menoscabo en su esfera jurídica, acuden al Poder Judicial de la Federación (PJF) a solicitar el amparo de la justicia federal, para que se les restituya en el goce o disfrute de un derecho, suponiendo que el PJF atenderá de manera puntual lo que establecen los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad estipulados en la constitución federal y los tratados internacionales en materia de derechos humanos, pero se presenta la vulneración de derechos humanos al dictar medidas que no les garantizan lo establecido en el derecho convencional.

Ejemplo de lo anterior y en referencia al principio de progresividad, una vez que el máximo tribunal constitucional del país ya se había pronunciado al

respecto, la Primera Sala se pronunció en el sentido de permitir medidas regresivas, siempre y cuando estén justificadas, lo que a todas luces es una medida inconvencional.

De tal modo que resolvió: "(...) en el entendido de que las acciones y omisiones que impliquen regresión en el alcance y la tutela de un derecho humano sólo pueden justificarse si: a) se acredita la falta de recursos; b) se demuestra que se realizaron todos los esfuerzos necesarios para obtenerlos, sin éxito; y, c) se demuestra que se aplicó el máximo de los recursos o que los recursos de que se disponía se aplicaron a tutelar otro derecho humano (y no cualquier objetivo social), y que la importancia relativa de satisfacerlo prioritariamente, era mayor"⁸.

Esto deja abierta la puerta para que las autoridades dicten medidas regresivas solamente con que exista una justificación, lo que no resulta congruente con lo que establece la constitución ni los tratados internacionales en materia de derechos humanos.

Por otra parte, cuando el quejoso acude a solicitar el amparo de la justicia federal, lo hace con la convicción que ahí encontrará eco a sus reclamos, pero suele suceder que los juzgadores si bien lo amparan, omiten establecer las medidas, incluso de carácter económico, que devuelvan al quejoso en el goce de los derechos violentados.

Esta afirmación se puede apreciar en el siguiente extracto de la Tesis 1a. LI/2017 (10a.): "(...) la fracción V del artículo 74 que establece que la sentencia de amparo debe contener [los efectos o medidas en que se traduce la concesión del amparo], debe leerse en conexión con lo dispuesto en el citado artículo 77, el cual precisa que la finalidad de esas medidas es lograr la restitución del quejoso en el goce del derecho violado, aunque a la luz de la aludida comprensión amplia de ese concepto"⁹.

Con ello se confirma que la Ley de Amparo les concede a los jueces amplias facultades para dictar las medidas que sean necesarias para

⁸ Tesis: 1a./J. 87/2017 (10a.) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Décima Época Registro: 2015304 Primera Sala Libro 47, octubre de 2017, Tomo I, Página: 188.

⁹ Tesis: 1a. LI/2017 (10a.), Décima Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación, Registro: 2014344, Publicación: viernes 26 de mayo de 2017 10:31 h.

restituir al quejoso en el goce de los derechos vulnerados, pero no siempre se atiende de forma correcta.

En ese orden de ideas, es pertinente exponer lo que la misma Primera Sala resuelve en una tesis posterior:

“Ahora bien, no existen disposiciones en la Ley de Amparo que permitan a los jueces decretar compensaciones económicas en las sentencias de amparo como medidas de reparación a las violaciones de derechos humanos declaradas en esas resoluciones. Sin embargo, no debe soslayarse que el Estado Mexicano se encuentra obligado a garantizar el derecho a una reparación integral; de ahí que sea posible el dictado de medidas compensatorias únicamente bajo la figura del incidente de cumplimiento sustituto”¹⁰.

En otras palabras, pareciera presentarse una contradicción entre ambos criterios de interpretación, que persiste en la siguiente tesis del mismo órgano colegiado, al afirmar que los jueces de amparo no pueden decretar medidas de reparación no pecuniarias como las que dicta la Corte Interamericana de Derechos Humanos; puesto que no hay fundamento legal para incluir “medidas de satisfacción tales como: disculpas públicas a cargo de las autoridades responsables; publicación de las sentencias; celebración de actos públicos en los que se reconozca la responsabilidad de las autoridades; realización de medidas o actos en conmemoración de las víctimas; y realización de obras de infraestructura con efecto comunitario o monumentos”¹¹.

Desde el momento que se resuelve que hay violación de derechos humanos, los jueces debieran decretar, en la sentencia, las formas de restitución y reparación de los mismos, para que las autoridades responsables de manera inmediata procedan a darle cumplimiento. Porque de otra manera, se tiene que seguir litigando el asunto por vía incidental hasta lograr su plena ejecución, lo que retrasa poner al justiciable en el goce y disfrute de sus derechos.

Además, en la misma tesis se afirma que:

¹⁰ Tesis: 1a. LII/2017 (10a.) Décima Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación, Registro: 2014345, Publicación: viernes 26 de mayo de 2017 10:31 h.

¹¹ Tesis: 1a. LIII/2017 (10a.), Décima Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación, Registro: 2014342, Publicación: viernes 26 de mayo de 2017.

Tampoco existe fundamento legal para que los Jueces puedan decretar garantías de no repetición similares a las que se encuentran en la doctrina interamericana, tales como la orden de realizar reformas legislativas o constitucionales; tipificar delitos o su adecuación a estándares internacionales; adoptar medidas administrativas como el establecimiento de programas de formación y/o capacitación de funcionarios; campañas de concientización y sensibilización dirigidas al público en general; o la elaboración de políticas públicas¹².

Al mencionar que no hay fundamento en la ley para que los jueces puedan proceder a dictar medidas que estén encaminadas a garantizar una reparación integral de las violaciones de derechos humanos, los integrantes del PJJ evaden su responsabilidad de tribunal constitucional que tiene por objeto, precisamente, colmar las lagunas de la ley a través de sus criterios de interpretación al aplicar un control de constitucionalidad y, por virtud de la jurisprudencia interamericana, también se debe ejercitar un control de convencionalidad.

IV.B. Falta de recursos públicos en el presupuesto para garantizar los derechos

En un segundo momento, la vulneración de los derechos humanos por falta de recursos públicos se presenta cuando desde que se inicia el procedimiento de aprobación del paquete fiscal, no se realiza tomando en cuenta la opinión de la ciudadanía, la atención de derechos colectivos, la protección de recursos naturales ni se elaboran políticas públicas con un enfoque de derechos humanos.

En este punto, históricamente se ha sostenido que al Estado no le representa mayor preocupación el garantizar los derechos civiles y políticos ya que dichos derechos le imponen obligaciones negativas, es decir, de no hacer o abstenerse.

Pero, “ni la más negativa de las libertades podría ser garantizada en ausencia de un deber estatal, y tal deber sólo merece ser tomado en serio cuando se destina parte del presupuesto tanto a

¹² *Ídem*.

satisfacerlo en forma directa como a penar su incumplimiento”¹³.

No obstante, los derechos económicos, sociales y culturales, le imponen obligaciones positivas, las cuales consisten en un hacer, lo que, sin duda, representa un coste para garantizar dichos derechos. Además, se requiere tener una visión política de amplio alcance, para que los derechos colectivos se vean atendidos con diligencia por el Estado, por lo que se hace necesario destinar el máximo de recursos disponibles para solventar las necesidades sociales e implícitamente cumplir con sus obligaciones internacionales.

IV.C. Poca transparencia en el uso de los recursos públicos

En un tercer momento, la vulneración de derechos humanos fomentada por la abultada burocracia y la corrupción se presenta cuando sí existen algunos rubros con recursos públicos destinados a solventar necesidades sociales que agravan a la sociedad. Pero la mayoría de esos recursos se emplean en gasto corriente o se desvían a través de contratos con familiares o empresas fantasmas creadas *ex professo* para manejar recursos públicos a discreción, lo que, sin duda, en nada beneficia a la sociedad.

Además, la corrupción permea a lo largo y a lo ancho de los tres órdenes de gobierno: federal, estatal y municipal. Por lo que no es raro descubrir que se destinaron millones de pesos a un programa social, pero la eficacia del mismo, queda mucho a deber, puesto que el impacto en la atención a derechos humanos es muy mínimo o a veces imperceptible, porque no se disminuyen ni los índices de desigualdad social ni los de discriminación.

La corrupción es un fenómeno generalizado en los gobiernos del mundo y nuestro país desafortunadamente no se queda atrás. Lejos de las interpretaciones que se le quieren encontrar a las raíces culturales de la corrupción en México, el problema atañe a la eficiencia de la administración pública para atender las necesidades de la

sociedad, la efectividad de sus acciones y la satisfacción que tienen los ciudadanos con los resultados del gobierno. En una democracia, la falta de compromiso profesional de los funcionarios genera que se deterioren los vínculos entre el Estado y la sociedad. No hay que olvidar que la ética y el éxito personal van de la mano en las actividades que desarrollan en el servicio público.

No basta con pregonar que la soberanía reside en el pueblo y que toda decisión tomada con el pueblo es lo que va a traer mayores beneficios a la sociedad, porque las personas cuando llegan al poder cambian y se olvidan de quienes les ha otorgado el mandato. “El pueblo soberano debe buscar de manera natural su propio beneficio, que también es supremo, a través de ejercer la libertad de su voluntad general, en la toma de decisiones colectivas para fines colectivos, eligiendo mandatos y a los mandatarios superiores para llevarlos a cabo, pero no por medio de poderes públicos que dicen detentar la soberanía popular, cuando simplemente deben ser servidores del pueblo”¹⁴.

Hay diferentes formas de faltar a la ética profesional en el servicio público, como el recibir sobornos, utilizar los recursos públicos para obtener beneficios privados, desviar recursos a favor de intereses de grupos que no los necesitan, hacer uso ineficiente de ellos, entre otros.

La corrupción también afecta en otros ámbitos, como la percepción de los ciudadanos sobre sus gobiernos. Una de las principales causas de que en la actualidad los gobiernos democráticamente electos no gocen de buena reputación es debido a las fallas en la gestión gubernamental de los programas que no cubren las necesidades de los beneficiarios ni las expectativas de los ciudadanos en cuanto a su manejo, transparencia y rendición de cuentas. La falta de resultados se debe en parte a la ausencia de compromiso ético por parte de los servidores públicos.

Por lo antes expuesto, se hace necesario que la sociedad participe activamente en aplicar mecanismos que vigilen la efectiva aplicación de los recursos públicos. “La supervisión de los presupuestos es especialmente importante

¹³ GONZÁLEZ BERTOMEU, Juan F. “Prólogo. El Estado como precondition de los derechos: beneficios y límites de una concepción relevante para América Latina” en HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass R., *El costo de los derechos*, México, Siglo XXI Editores, 2012, p. 15.

¹⁴ HARLOW, A. S. *Teoría democrática de la constitución*. México: Asociación Nacional de Abogados Democráticos. 2002, págs. 14-16.

cuando se analiza la efectividad de los derechos económicos, sociales y culturales. Los presupuestos nacionales son documentos políticos clave que ponen de manifiesto las prioridades normativas de los Estados y el volumen de recursos públicos. Así pues, su análisis es importante para supervisar las actividades que se realizan con miras a la realización progresiva de los derechos, particularmente en qué medida se hace un uso eficiente de los recursos disponibles”¹⁵.

No se actúa en contra de servidores públicos corruptos, no se investiga de manera seria la desviación de recursos públicos y, lo más grave, no se recuperan dichos recursos, lo que ocasiona que no se atiendan las necesidades sociales, y por consecuencia, no se protejan ni se garanticen los derechos humanos.

V. Disponibilidad de los recursos públicos

La disponibilidad de los recursos públicos se contempla en el principio 10 de los Principios y Directrices de Derechos Humanos en la Política Fiscal. En cuanto a la disponibilidad de recursos públicos ésta debe ser contemplada desde el inicio de la planeación estatal, porque “los derechos necesitan recursos públicos para financiarse y garantizarse, entonces si no hay un Estado capaz de recaudar recursos de forma suficiente y equitativa y usarlos efectivamente en la protección de derechos, simplemente, por más constituciones con disposiciones muy garantistas que haya, no van a ser posibles las garantías de dignidad humana”¹⁶.

Por tales razones, se considera imperativo: primero que se optimicen los recursos en el presupuesto público y, en segundo, que se procure una mayor disponibilidad de ellos destinados a la protección y garantía de los derechos humanos pero acompañado de mecanismos eficaces para lograr su plena aplicación. Con ello se cumple con los principios

de los derechos humanos como el de progresividad, la transparencia y rendición de cuentas.

“La discusión sobre el vínculo entre el presupuesto y el enfoque de derechos humanos es de gran relevancia pues cumplir con el mandato constitucional exige superar la visión del equilibrio entre ingreso y gasto como objetivo casi único de la política hacendaria para plantear al presupuesto como el instrumento que permitirá materializar el enfoque de derechos”¹⁷. Sin duda que con una visión de esta índole, el Estado mexicano no solo estaría facilitando el cumplimiento de los derechos humanos, sino también estaría cumpliendo con las obligaciones contenidas en diversos instrumentos jurídicos internacionales.

Un ejemplo de ello es el Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales que dispone en su artículo 2:

“1. Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos”.

De tal modo que, al destinar un mayor flujo de recursos públicos en el presupuesto, pero haciéndolo con una perspectiva de derechos humanos, se tendrá una mayor disponibilidad que permita una garantía manifiesta de los derechos lo que se traduciría en beneficios directos para la sociedad en su conjunto.

Desde luego teniendo presente que “en la utilización de los recursos disponibles, se dará la debida prioridad a la efectividad de los derechos previstos en el Pacto, teniendo en cuenta la necesidad de garantizar a todos la satisfacción de sus necesidades de subsistencia y la prestación de

¹⁵ OHCHR, Preguntas frecuentes sobre los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Geneva Suiza, ONU, 2009, p. 42.

¹⁶ CHAPARRO, Sergio, “Restricciones financieras y derechos humanos> el caso colombiano” *Revista Internacional de la Defensa Pública de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, Año 9, número 17, febrero 2019, Buenos Aires, Argentina, p. 36.

¹⁷ CNDH, *Presupuesto público y derechos humanos: Por una agenda para el rediseño del gasto público en México*, México, CNDH, 2018, pp. 10-11.

servicios esenciales”¹⁸. Con esta disposición queda de manifiesto que un Estado debe cumplir con las obligaciones contenidas en los diversos tratados internacionales de los que forma parte.

Pero, “¿qué significa para los Estados el deber de utilizar el máximo de sus recursos disponibles? Esto no es otra cosa más que la obligación de asignar el gasto público de forma prioritaria a la concreción de los derechos humanos de la población”¹⁹.

Sin embargo, no se ha mostrado una verdadera voluntad política de acatar lo dispuesto por el Pacto para garantizar suficientes recursos a la protección de los derechos humanos. “Por lo tanto, las aplicaciones prácticas de MAR [máximo de los recursos disponibles] han tendido a limitar el análisis a gastos presupuestarios y asistencia internacional, mientras pasa por alto otros determinantes del conjunto completo de recursos disponibles para realizar los derechos humanos, incluida la política monetaria, la política del sector financiero y el déficit de financiación”²⁰.

En similares términos se encuentra una obligación para el Estado mexicano en la Convención Americana de los Derechos Humanos que en su artículo 26 dispone:

“Los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de

Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados”.

Como se puede observar en ambos tratados internacionales se establece que para una mejor protección y garantía de los derechos humanos se deben adoptar medidas de diversa índole que permitan su plena realización.

Para poder garantizar los derechos humanos, se presenta “la necesidad de contar con suficientes ingresos fiscales que garanticen la disponibilidad máxima de recursos, pero es importante tener en cuenta sus efectos o su incidencia sobre los distintos grupos de la población para evitar la discriminación a grupos particulares por género, raza, orientación sexual, nacionalidad, grupos étnicos o estado civil. En este sentido, es importante la selección entre impuestos sobre el ingreso y aquellos sobre el consumo. Los primeros son progresivos en la medida en que gravan a los altos ingresos, mientras que los segundos son regresivos...”²¹.

En ese orden de ideas, se considera indispensable que se vincule la forma de recaudar impuestos, —haciendo prevalecer los progresivos—, con el financiamiento que va a tener la protección y garantía de los derechos humanos en el presupuesto público.

También “explorar alternativas como la necesidad de recaudar mayores recursos a través de la revisión de los incentivos tributarios o del aprovechamiento del potencial de instrumentos subutilizados como el impuesto a la renta personal, los impuestos de base territorial, los impuestos verdes o los impuestos saludables”²².

Con esa perspectiva se lograría alcanzar una congruencia entre lo que se recauda, y atendiendo los principios de derechos humanos, con lo que se planifica en el gasto público que daría como resultado la garantía efectiva de los derechos humanos.

VI. Ejercicio eficaz y no discrecional del gasto público

²¹ Villagómez, Francisco Alejandro, *El enfoque de la perspectiva de derechos en la política fiscal: construcción de un marco metodológico para aplicarse en México y países seleccionados de Centroamérica*, México, CEPAL, 2014, p. 23.

²² Center for Economic and Social Rights, *op. cit.*, p. 4.

¹⁸ Comisión Internacional de Juristas, *Los Principios de Limburg sobre la aplicación del PIDESC*, Holanda, principio 28. Consultado el 14 de octubre de 2023, disponible en: <http://www.derechoshumanos.unlp.edu.ar/assets/files/documentos/los-principios-de-limburg-sobre-la-aplicacion-del-pacto-internacional-de-derechos-economicos-sociales-y-culturales-2.pdf>

¹⁹ CIANCIO, Agustina M. “El presupuesto público, un medio para garantizar derechos humanos”, *Revista Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*. Universidad Nacional de La Plata. UNLP. Año 15/Nº 48-2018. Anual. Impresa, p. 352.

²⁰ Center for Women’s Global Leadership. *Maximum available resources & human rights: Analytical report*, USA, The State University of New Jersey, 2011, p. 2.

Otro de los temas importantes al hablar de la vinculación que existe entre el gasto público y la protección y garantía de los derechos humanos es el referente al ejercicio que realiza el gobierno de los gastos presupuestados. “Algunos de los temas relevantes incluyen definir la participación del gasto social y los mecanismos de cómo se ejercerá o cuál es la estructura impositiva, si es progresiva o regresiva, y qué grupos gozan de privilegios o compensaciones. El entendimiento de estos temas es crucial para valorar si un gobierno está cumpliendo con su obligación con respecto a los derechos humanos”²³.

Se pueden etiquetar recursos públicos para cubrir un determinado objetivo, pero no es raro encontrar que de forma discrecional se redirigen esos recursos hacia áreas distintas de las originalmente planteadas, lo que redundaría en una desprotección de los derechos humanos.

En otras palabras, “el ejercicio de gobierno no necesariamente se traduce en el cumplimiento directo o prioritario de los compromisos con los DH”²⁴. Esto trae como consecuencia que, si bien se realiza el gasto público, no es congruente con una política estatal que debiera regir su funcionamiento tomando en cuenta las obligaciones internacionales enunciadas en el apartado anterior, ni tampoco buscando que se propicie la disminución de violaciones a los derechos humanos.

Así pues, se tiene que, si un Estado pone a los derechos humanos como eje transversal del presupuesto público, los resultados habrán de ser tangibles en cuanto al beneficio que recibe la sociedad. “Mientras un presupuesto focalizado permite cumplir objetivos específicos, se corre el riesgo de que un presupuesto disperso, que satisface en alguna medida muchos requerimientos de cada uno de los grupos interesados, revela la existencia de una función de bienestar definida con poca claridad y por ende, dificulta la generación de bienestar”²⁵.

De tal modo que un ejercicio eficaz del presupuesto público implica necesariamente que

las partidas se destinen y apliquen a los rubros originalmente contemplados en el presupuesto, porque al hacerlo de forma distinta se provoca que se puedan maquillar cifras, atender programas o proyectos, que más que buscar el bienestar público se presten a manipulaciones con tintes políticos o electorales o se produzca un desvío de recursos públicos hacia intereses particulares.

La transparencia presupuestaria es fundamental para el desarrollo de un sistema democrático. Esto es debido a la importancia que tiene el gasto público en la política gubernamental y en los objetivos de desarrollo del país. La información sobre el presupuesto ofrecida por el gobierno debe indicar el grado de eficiencia y eficacia del gasto público y permitir identificar posibles casos de corrupción y de usurpación de funciones por parte de los funcionarios públicos²⁶.

Sin duda que, con acciones como ésta, se ejercería un gasto público más acorde a los principios de los derechos humanos con resultados más benéficos para los ciudadanos.

Para alcanzar ese objetivo, resulta necesario tener en cuenta que “el sistema internacional de derechos humanos es un marco jurídico al que deben adecuarse las políticas fiscales de los Estados. Este marco se expresa a través de una serie de reglas, estándares y principios que limitan la discrecionalidad estatal”²⁷.

VII. Rendición de cuentas

La rendición de cuentas se relaciona con el principio 7 de los Principios y Directrices de Derechos Humanos en la Política Fiscal ya que las personas tienen derecho a la información fiscal.

“En México, la Auditoría Superior de la Federación (ASF) es el organismo que tiene como misión fiscalizar la Cuenta Pública mediante auditorías que se efectúan a los tres Poderes de la Unión, a los órganos constitucionalmente autónomos, a las entidades federativas y

²³ *Ibidem*, p. 5.

²⁴ Center for Women’s Global Leadership, *op. cit.*, p. 14.

²⁵ RENTERÍA, Carolina y ECHEVERRY, Juan Carlos, *Presupuestar en Colombia: buscando la gobernabilidad fiscal a través del presupuesto*, Chile, CEPAL, 2006, p. 22.

²⁶ SOUR, Laura, *Presupuestar en América Latina y el Caribe: el caso de México*, Chile, CEPAL, 2007, p. 35.

²⁷ Corti, Horacio, “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles” *Revista Internacional de la Defensa Pública de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, Año 9, número 17, febrero 2019, p. 226, Buenos Aires, Argentina.

municipios del país, así como a todo ente que ejerza recursos públicos federales, incluyendo a los particulares²⁸. Por lo que se entiende que este organismo dependiente del Poder Legislativo Federal se encarga de que los servidores públicos rindan cuentas de su gestión.

Aunque se puede mencionar que en lo que respecta a la rendición de cuentas, los mecanismos institucionales no han sido efectivos para alcanzar el objetivo de comprobación eficaz del gasto público.

Después de pasar cada una de las etapas del ciclo presupuestal, el gobierno mexicano continúa con la fase de rendición de cuentas. Esta etapa incluye los siguientes puntos:

- a) Dar cuenta de los resultados del ejercicio de los recursos públicos a las instancias fiscalizadoras.
- b) Dar cuenta de tales resultados a la ciudadanía.
- c) Corregir deficiencias en la ejecución y orientar los recursos a donde tengan un mayor impacto para los ciudadanos²⁹.

Al respecto se puede comentar que sobre el inciso a) se tiene que son largos procesos administrativos que son realizados por la Auditoría Superior de la Federación, que usualmente se dedica a comprobar que los montos entregados a las entidades públicas correspondan con los recibos o facturas que estas entregan. Por lo que es difícil determinar si realmente los proyectos o las obras fueron ejecutadas en los términos originalmente planteados. Además, es común encontrar que se emplearon materiales de baja calidad o que ni siquiera fueron realizadas algunas de las obras que se consignan como terminadas.

En lo que concierne al inciso b) no hay mecanismos o medios de difusión institucionales puestos a disposición de la ciudadanía que sean realmente efectivos y amigables para el análisis del gasto público. Si bien la Cámara de Diputados cuenta con un Centro de Investigación especializado, la información suele ser distribuida

por medios institucionales que no siempre son accesibles al público en general.

La información que la Secretaría de Hacienda pone a disposición del público suele ser técnica y no muy amigable para su consulta por personas que desconocen términos financieros o la información remite a datos complejos que no son sencillos de interpretar o entender. Por lo que la plataforma no cumple correctamente con proveer la información amena, sencilla y entendible para las personas que no son expertas en temas financieros lo que inhibe a los ciudadanos para estar informados oportunamente.

Por lo que se refiere al inciso c) se considera que ese objetivo no se alcanza de forma fácil, puesto que si se logran eficientar los recursos públicos los remanentes se destinarían a subsanar necesidades propias de las instituciones y no precisamente a la realización efectiva de los derechos humanos.

VIII. Conclusiones

Por lo antes expuesto, se puede decir que, ante la falta de alineación de la política fiscal con los principios de los derechos humanos, se tienen las siguientes conclusiones:

1.- La inclusión de los principios de los derechos humanos como eje transversal del presupuesto público permitiría la realización de aquellos en beneficio de la sociedad.

2.- Para hacer efectivos los derechos humanos se considera que primero se debe planificar el gasto público que se va a destinar a su satisfacción y después se proyecten los ingresos que se necesitan para lograr ese objetivo y no como se hace en la actualidad.

3.- La disponibilidad de los recursos implica obtener más ingresos e incluir una perspectiva humanista en el gasto que permita la aplicación directa de los recursos en la atención de las necesidades sociales para hacer efectivos los derechos humanos.

²⁸ Auditoría Superior de la Federación, *Técnicas presupuestarias*, Serie Apuntes Didácticos, México, 2016, p. 50, consultado 15 marzo 2020, disponible en: https://www.asf.gob.mx/uploads/61_Publicaciones_tecnicas/9_Tecnicas_Presupuestarias.pdf

²⁹ Villagómez, *óp. cit.*, p.30.

LA JUSTICIA FISCAL COMO PRINCIPIO BASILAR PARA ORIENTAR LAS POLÍTICAS FISCALES A LA CONSECUCCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS

Benjamín Sevilla Bernabéu*

* Este trabajo se enmarca en el proyecto de investigación “La necesaria actualización de los sistemas tributarios ante los retos del S. XXI (XXITAX)”, Prometeo/2021/041, Generalitat Valenciana.

I. Introducción

La fiscalidad es uno de los instrumentos políticos más importantes de los que dispone un Estado para conseguir los recursos necesarios y poder materializar la realización de los derechos humanos. A través de este estudio, pretendemos analizar los principios de justicia fiscal como pilar fundamental para orientar las políticas fiscales de los Estados hacia la consecución de los derechos humanos de sus ciudadanos. En este sentido, abordaremos el análisis en base a los principios constitucionales del ordenamiento tributario español, los cuales han servido de ejemplo para el desarrollo de posteriores constituciones de otros Estados, especialmente para constituciones latinoamericanas. Tras ello, ahondaremos en el estudio del principio de justicia en el gasto público, vinculando el ideal de justicia al interés general y a la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales. En este sentido, será de gran relevancia tener presente el estudio de los “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal”¹. Posteriormente, mencionaremos cómo las políticas fiscales tienen que ir orientadas a la realización de los derechos humanos, pues la relación entre estas encuentra su punto en común en el contrato social entre el Estado y la sociedad. Por último, culminaremos nuestro estudio con la lucha contra las jurisdicciones no cooperativas, en tanto estas jurisdicciones suponen un claro obstáculo para la consecución de la justicia fiscal y, por ende, para los derechos humanos.

II. Principios constitucionales para una tributación justa

La Constitución Española de 1978 (CE, en adelante) sienta las bases de los principios de tributación justa en su artículo 31.1, en el que establece expresamente que “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, tendrá alcance confiscatorio”. Dicho en otras palabras, la Constitución establece el deber de contribuir a los gastos públicos como imperativo general, teniendo en consideración la capacidad económica de cada sujeto. Este precepto toma como referente la Constitución de Cádiz de 1812, que ya recogía el mencionado deber de contribuir a los gastos públicos.

Así pues, este precepto engloba una serie de principios tradicionales tributarios. Por un lado, los principios materiales, tales como la capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Por otro lado, el principio formal de reserva de ley. Además, junto a la referencia constitucional al principio de justicia fiscal, la Ley General Tributaria española de 2003 incorpora una referencia legal a dicho principio en el artículo 3.1, cuyo tenor literal establece: “La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”. Tal y como se puede observar, los primeros principios referenciados en el artículo 3.1. son una repetición de los establecidos en el artículo 31.1 CE, no obstante, se incorpora la novedad del principio de

¹ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También

disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

equitativa distribución de la carga de la prueba². Con todo, en esta ocasión nos centraremos en los principios constitucionales materiales.

II. 1. Principio de generalidad

Con el término “todos” contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, la Carta Magna se refiere no solo a los españoles, sino también a los extranjeros, así como a las personas jurídicas, tanto españolas como extranjeras. Así las cosas, el principio de generalidad constituye un requerimiento al legislador para que tipifique como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo o del que pueda derivarse cierta capacidad económica³. En última instancia, se trata de la exigencia constitucional del deber de contribuir en el levantamiento de las cargas públicas.

II.2. Principio de progresividad

El principio de progresividad implica, simple y llanamente que, cuando mayor sea la capacidad económica de un contribuyente, éste deberá contribuir –a través de una aportación mayor– al sostenimiento de los gastos públicos.

A nivel europeo no es frecuente encontrar una referencia expresa al principio de progresividad en sus constituciones, con la excepción de la Constitución italiana. No obstante, en algunas, como en la Constitución de Portugal, no se requiere que el sistema tributario en su conjunto sea progresivo, pero el impuesto sobre la renta de las personas físicas sí que tiene que serlo. Por lo que respecta a España, cuando el artículo

31.1 CE se refiere a progresividad lo hace en su conjunto, esto es, al sistema tributario globalmente considerado. Pues, tal y como señala SANZ GÓMEZ, “es tan innecesario como imposible que cada tributo, en sí mismo, cumpla con el principio de progresividad”⁴.

El último estudio realizado por la Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA) sobre el reparto de los impuestos y las prestaciones entre los hogares españoles demuestra que el sistema tributario español es progresivo en su conjunto. Ello se debe principalmente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), que compensa el efecto regresivo de otros tributos y de las cotizaciones a la Seguridad Social. El tipo medio efectivo agregado en el IRPF se sitúa en el 10,3% en 2021, frente al 10,2% de 2020. Si bien el tipo medio efectivo del IRPF crece a lo largo de la distribución de la renta bruta, lo destacable es que cae más de 6 puntos en el centil superior, lo cual encuentra su causa en que los contribuyentes –personas físicas– con mayor capacidad económica tributan, en muchos casos, a través de sociedades en el impuesto sobre sociedades –impuesto proporcional y no progresivo–, por lo que el ahorro fiscal es notable en comparación a si tributasen en el IRPF⁵.

Además, en el mencionado informe también se calcula la contribución del IRPF a la reducción de las desigualdades de renta entre los hogares. En 2020 el IRPF redujo en un 5,2% la desigualdad en la distribución de la renta bruta entre los hogares españoles, mientras que, en 2021, al aumentar el índice Gini de desigualdad,

² CALVO, ORTEGA, R., “Principio de Justicia Tributaria”, *Anales de la Real Academia de jurisprudencia y legislación*, n.º 41, 2011, p. 515. El mencionado autor señala que la incorporación del principio de justicia en una ley ordinaria puede jugar como referencia y apoyo de muchas situaciones individualizadas, permitiendo invocarlo ante la jurisdicción contencioso-administrativa en dos momentos distintos: “la aprobación de una nueva norma reglamentaria y la producción de un acto administrativo”. *Ibidem*, p. 515.

³ MARTÍN QUERALT, J., “Los principios constitucionales del ordenamiento tributario”, en MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.;

TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Dir.). *Derecho Tributario*. Navarra: Aranzadi, 2020, versión electrónica.

⁴ SANZ GÓMEZ, R., “Progresividad fiscal (España)”, *Economía. Revista en Cultura de la Legalidad*, n.º 18, 2020, pp. 312 y 315.

⁵ LÓPEZ LABORDA, J.; MARÍN GONZÁLEZ, C.; ONRUBIA, J., “Observatorio sobre el reparto de los impuestos y las prestaciones entre los hogares españoles”, *Octavo informe – 2021*, p. 22. Este estudio se encuentra disponible a través del siguiente enlace (última consulta, 4/3/2024): [Observatorio sobre el reparto de los impuestos y las prestaciones entre los hogares españoles Octavo informe – 2021](#)

el IRPF redujo la desigualdad solamente en un 4,3%⁶. En ese orden de cosas, no podemos olvidar que la pobreza y la desigualdad en España son problemas profundos y multidimensionales. Si bien la tasa de riesgo de pobreza descendió de un 21,7% en el año 2022 a un 20,4 en el año 2023, el número de personas que viven en la pobreza sigue siendo muy elevado, alrededor de 9.676.000 personas⁷.

Por todo ello, la progresividad del sistema tributario debe responder a la consecución de unos fines que no son únicamente recaudatorios, sino que debe buscar una distribución de la renta más equitativa, favoreciendo en última instancia el progreso social y económico.

II.3. Principio de igualdad

Sobre el principio de igualdad cabe indicar que no prohíbe cualquier desigualdad, sino únicamente la desigualdad que no sea razonable y carezca de fundamentación alguna, esto es, se considerará discriminatoria si ante unos mismos hechos y circunstancias se trata de forma diferente.

A mayor abundamiento, el principio de igualdad no sólo exige la igualdad ante la ley, sino también en su aplicación. Su interpretación debe hacerse en conexión con las exigencias derivadas de otros principios constitucionales. Por último, cabe resaltar que la igualdad del sistema tributario debe complementarse y coordinarse con la igualdad en el ordenamiento de las políticas de gasto público, lo que en última instancia se traduce en la necesidad de asignar equitativamente los recursos públicos⁸.

A este respecto, señala SANZ GÓMEZ que en la vertiente objetiva del principio de igualdad (vinculada con la capacidad económica del sujeto), la progresividad impone la introducción de una cierta desigualdad cualitativa, vinculada con la equidad vertical (trato diferente de contribuyentes que tienen distintos niveles de renta). Esa diferencia de trato tiene como objetivo promover la igualdad real y efectiva recogida en el artículo 9.2 CE⁹.

II.4. Principio de capacidad económica y no confiscatoriedad

Siguiendo el criterio del maestro RODRÍGUEZ BEREJO, el principio de capacidad económica tiene dos manifestaciones distintas. Por un lado, es la razón de ser o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir, por lo que constituye el elemento indisoluble de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente que se exija el tributo. El presupuesto de hecho o hecho imponible del tributo fijado por el legislador como ilustrativo de la capacidad económica. Por otro lado, la capacidad económica es la medida o proporción de cada contribución al sostenimiento de los gastos públicos¹⁰.

Si bien es cierto que el principio de capacidad económica no agota en su formulación el significado o alcance del principio de justicia fiscal, en cierta medida engloba a todos los otros principios y estimula el ideal de justicia que se exige en el texto constitucional¹¹. Además, en un sistema tributario justo, los índices que reflejan la capacidad económica deben ser coherentes con el otorgamiento de determinados beneficios fiscales, para de esta forma evitar que estos últimos atenten o

⁶ *Ibidem*, pp. 22-23.

⁷ Véase, CANALS BOTAS, L.; LLANO ORTIZ, J.C.; SANZ ANGULO, A.; URBANO MOLINA, C., "El Estado de la Pobreza 2023. Primer avance de resultados". EAPN España, 2023, p. 5. El mencionado informe se encuentra disponible a través de este enlace (última consulta, 4/3/2024): https://www.eapn.es/ARCHIVO/documentos/noticias/1682509715_el-estado-de-la-pobreza.-primer-avance-resultados-abril-2023-correctivo.pdf

⁸ MARTÍN QUERALT, J., "Los principios constitucionales del ordenamiento tributario", *op. cit.*, versión electrónica.

⁹ SANZ GÓMEZ, R., "Progresividad fiscal (España)", *op. cit.*, p. 314.

¹⁰ RODRÍGUEZ BEREJO, A., "El principio de capacidad económica en una encrucijada", *Revista de Derecho Financiero*, n.º 191, 2021, versión electrónica.

¹¹ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., "Sistema tributario y Constitución". *Cuadernos de Derecho Público*, n.º 25, 2006, p. 135.

vulneren el principio de igualdad y el principio de progresividad.

En relación con el principio de no confiscación, algunos autores consideran que, más que un principio, es un límite¹². El Tribunal Constitucional español se ha pronunciado sobre su contenido en reiteradas ocasiones, poniendo de manifiesto que la no confiscatoriedad “obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición–, so pretexto del deber de contribuir y este efecto sólo se produciría si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución”¹³. No obstante, resulta oportuno poner de manifiesto que el Tribunal Constitucional español, a diferencia de otros, no se ha pronunciado sobre qué se considera confiscatorio. Sin embargo, otros países como Francia y Alemania sí que se han pronunciado expresamente a este respecto, declarando que la carga tributaria se considera confiscatoria cuando supere el 50%¹⁴. En resumidas cuentas, la finalidad del límite de la no confiscatoriedad es impedir una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta¹⁵.

Por todo ello, a la vista de las referencias expuestas, cabe concluir que todos estos

principios están estrechamente vinculados, por lo que la confluencia de todos ellos hace que podamos hablar de un sistema tributario justo.

III. Unas políticas fiscales más justas: especial referencia al gasto público

Expuestos los principios constitucionales para lograr una tributación justa, resulta necesario analizar cómo configurar las políticas fiscales para que sean más justas y respetuosas con los derechos humanos¹⁶. En este sentido, el punto de partida debe ser el gasto público. Con carácter general, el gasto público podría definirse como aquel instituto jurídico que persigue la satisfacción de las necesidades económicas mediante la distribución de fondos del Tesoro Público¹⁷. En el marco constitucional español, el gasto público se rige por el cumplimiento de los principios contenidos en el artículo 31.2 CE: la asignación equitativa, como principio de justicia material, y la eficacia y la economía, como la obtención de los máximos resultados con los mínimos recursos. Además, cabe añadir, que debe tenerse siempre presente el uso del gasto público de manera eficiente y eficaz, pues en muchas ocasiones se hace una gestión del gasto sin tener presente esto último¹⁸. Lo cual deriva, inexorablemente, en un elevado gasto público y en partidas que podrían suprimirse o reducirse en muchas ocasiones, por no ser del todo necesarias o, incluso, prescindibles.

¹² ESCRIBANO LÓPEZ, F., “Políticas de ingreso y gasto público frente a la crisis económica”. *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, n.º 14, 2010, p. 94.

¹³ Entre otras, Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1998, de 22 de enero de 1998, F.J. 11º y Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, 4 de octubre de 1990, F.J. 9º.

¹⁴ Para un análisis más detallado, véase MORENO FERNÁNDEZ, J.I., “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”. *Revista Técnica Tributaria*, n.º 124, pp. 15-30.

¹⁵ MARTÍN QUERALT, J., “Los principios constitucionales del ordenamiento tributario”, *op. cit.*, versión electrónica.

¹⁶ En base al documento “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal”, con el término “política fiscal” queremos hacer referencia “al

conjunto de políticas para la gestión del gasto y de los ingresos públicos, y comprende todas las técnicas a través de las cuales los Estados obtienen y asignan recursos”. Véase, p. 10 del mencionado documento.

¹⁷ DEL VALLE CALZADA, E.; SEVILLA BERNABÉU, B., *Políticas Fiscales y Derechos Humanos. Crónica de una relación olvidada y propuestas para su integración*. Fundación Alternativas, n.º 106, 2022, p. 7. Puede consultarse esta publicación a través de este enlace (última consulta, 4/3/2024): <https://fundacionalternativas.org/publicaciones/politicas-fiscales-y-derechos-humanos-cronica-de-una-relacion-olvidada-y-propuestas-para-su-integracion/>

¹⁸ En este sentido, señala CALVO ORTEGA que una “mayor eficiencia en el gasto debe significar menor carga tributaria”. Véase, CALVO, ORTEGA, R., “Principio de Justicia Tributaria”, *op. cit.*, p. 503.

En este sentido, en los “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal” se pone de manifiesto que los Estados deben “asegurar que sus políticas de gasto público sean diseñadas conforme a los principios de igualdad, legalidad, eficiencia, prioridad del gasto social, y participación (...). Deben proteger el patrimonio público y manejarlo de acuerdo con la legislación vigente, con honradez y debida diligencia, y asegurando la calidad del gasto”¹⁹.

No obstante lo anterior, es recurrente el debate entre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y la preeminencia del ejercicio del derecho individual de propiedad. Sobre esta tensión entre principios, señala MARTÍNEZ MUÑOZ que “la relación entre los deberes tributarios y los derechos humanos sigue inmersa en una encrucijada entre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios de justicia y el respeto absoluto de los derechos fundamentales”²⁰.

Con todo, debemos tener presente en todo momento que el artículo 31 CE es la “clave de bóveda” del sistema tributario español: no recoge tanto el por qué, sino en qué medida es exigible el deber de contribuir de los ciudadanos, es decir, la parte de la riqueza detraída coercitivamente para ser destinada a la financiación de las necesidades públicas²¹.

El principal problema que existe es la ausencia de una definición de cuándo un gasto puede ser considerado como justo o injusto. No obstante,

autores como BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH han ahondado en el análisis del principio de justicia en el gasto público, vinculando el ideal de justicia al interés general. En este sentido, los mencionados autores ponen de manifiesto que “el gasto justo es aquel que se adecúa a los valores dominantes en la sociedad, el adecuado a la voluntad general allí donde ésta pueda ser expresada o al interés general dictado por la persona o grupo social que detente el poder de la comunidad políticamente organizada”²².

Este interés general puede concretarse en la exigencia para asegurar la dignidad de la persona, y con ello, en la realización de los derechos humanos; en particular, los derechos económicos, sociales y culturales. Estos derechos se definen por su carácter prestacional y de progresiva realización, lo que implicará la exigencia de una acción positiva por parte del Estado para contribuir a su desarrollo. Para poder garantizar la realización progresiva de los derechos, los Estados, entre otras medidas, deben movilizar sus recursos en cumplimiento tanto de compromisos políticos como de obligaciones jurídicas²³.

A este respecto, la Agenda 2030²⁴ contiene un plan de acción aprobado por la Asamblea General de las Naciones Unidas en el año 2015, a través del cual los Estados miembros asumieron un listado de 17 objetivos y 169 metas integradas y orientadas a la erradicación de la pobreza, la reducción de las desigualdades, la protección de los derechos

¹⁹ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, (mayo de 2021), p. 23. También disponible: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/> (última consulta, 4/3/2024).

²⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “La tensión entre los deberes tributarios y los derechos humanos en el siglo XXI”, en NAVARRRO FAURE, A. (Dir.) *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Reflexiones sobre la obra de la Profesora María Teresa Soler Roch*, Valencia: Tirant lo Blanch, p. 185.

²¹ Véase, AA.VV., *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, Madrid, 2022, p. 17 y p. 62.

²² BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, M.T., *Derecho financiero*. Alicante: Compas, 1989, p. 481.

²³ DEL VALLE CALZADA, E.; SEVILLA BERNABÉU, B., *Políticas Fiscales y Derechos Humanos...*, op. cit., p. 14.

²⁴ Asamblea General de las Naciones Unidas (2015). Resolución 70/1. Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. A/RES/70/1. En relación con la agenda 2030 señala CORTI que el derecho internacional de los derechos humanos se menciona como fundamento jurídico, referenciando los requerimientos y exigencias en materia de financiación, lo cual ha conllevado que la referencia a la Agenda 2030 sea mayor en los documentos -más tributarios- del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. Véase, CORTI, H., “Hacia un derecho internacional financiero y tributario”. *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, n.º 4, 2022, p. 22.

humanos y el desarrollo sostenible. Para poder lograr estos 17 objetivos generales en el año 2030, el documento refiere de forma expresa a la necesidad de que los Estados adopten medidas positivas, movilicen los recursos públicos de forma prioritaria (entre otras, metas 1.a, 15.a, 15.b, 17.3) y adopten políticas fiscales específicas (meta. 10.4).

Junto con la Agenda 2030, la Asamblea General de las Naciones Unidas aprobó la Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo²⁵. En ella, los Estados se comprometían a movilizar recursos y ajustar sus políticas fiscales para cumplir con los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Por medio de este histórico acuerdo, los 193 Estados miembros de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) asumieron el compromiso de destinar mayores recursos para financiar el desarrollo sostenible. Entre otros, el documento invoca la mejora de la eficacia de los sistemas impositivos, ampliando la base tributaria (párrafo 22); o la extensión de la cooperación internacional a cuestiones de tributación, favoreciendo la transparencia en la información fiscal y eliminando los subsidios o incentivos fiscales perjudiciales (párrafo 27).

Así las cosas, del contenido de ambas agendas políticas puede extraerse la necesidad de orientar la movilización de los recursos públicos a la consecución de los retos de la comunidad internacional, y con ellos, los niveles esenciales de los derechos humanos, con un eje central en la erradicación del hambre y de la pobreza²⁶.

Seguidamente, si nos desplazamos del ámbito internacional al nacional, y más concretamente a los compromisos políticos asumidos en el sistema jurídico español, la Carta Magna recoge

en el capítulo III su principal mención a los derechos prestacionales, bajo el título “los principios rectores de la política social y económica”. Pese al debate sobre su tratamiento jurídico en virtud de la precisión del artículo 53.3 CE, en tanto contenido constitucional, deviene de aplicación inmediata y está acompañado de una garantía institucional del Estado de adoptar medidas encaminadas a su realización. Junto a lo anterior, y en aplicación del artículo 10.2 CE, su contenido debe interpretarse en línea con las normas internacionales, y en relación a la cuestión, con el articulado del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC)²⁷.

En base a todo lo anterior, se recogen como gastos públicos justos en la CE, y por tanto destinados a satisfacer las necesidades públicas, entre otros, los siguientes: “la enseñanza básica y el sostenimiento de centros docentes públicos” (artículo 27 CE); “la promoción de centros adecuados para garantizar el descanso necesario” (artículo 40.2 CE); “la promoción de las condiciones necesarias para que los españoles disfruten de una vivienda digna y adecuada” (artículo 47 CE); o “la organización de servicios sociales que atiendan las problemas de salud, vivienda, cultura y ocio durante la tercera edad” (artículo 50 CE).

Por todo ello, con fundamento jurídico en el texto constitucional y en las obligaciones internacionales que deben asumir los Estados, las decisiones de gasto se convierten en obligaciones jurídicas y no en unos meros compromisos morales o políticos que por desgracia no llegan a asumirse en muchos casos²⁸. Los poderes públicos tienen la

²⁵ Asamblea General de las Naciones Unidas (2015). Resolución 69/313. Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo. A/RES/69/313.

²⁶ DEL VALLE CALZADA, E.; SEVILLA BERNABÉU, B., *Políticas Fiscales y Derechos Humanos...*, op. cit., p. 15.

²⁷ Para un análisis más detallado sobre el PIDESC y las obligaciones prestacionales de los Estados. Véase, DEL VALLE CALZADA, E.; SEVILLA

BERNABÉU, B., *Políticas Fiscales y Derechos Humanos...*, op. cit., pp. 27-31.

²⁸ En un sentido similar al nuestro, en la declaración de Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, se pone de manifiesto que “el derecho internacional de los derechos humanos es un marco vinculante para los Estados que sirve de guía para implementar políticas fiscales más legítimas y equitativas, y para resolver los dilemas de justicia involucrados en la asignación de recursos”. *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, cit., p. 12.

obligación de asignar los recursos que van a ir destinados al cumplimiento de estos fines, limitando así la discrecionalidad estatal; pues, en caso contrario, como afirma ORÓN MORATAL, podría considerarse “un comportamiento inconstitucional arbitrario por inactividad”²⁹. En un sentido similar, RODRÍGUEZ BEREIJO señala que “la fijación de los gastos públicos y su destino por el Poder legislativo está sujeto a un límite jurídico constitucional y no solo a condicionamientos de un juicio de valoración política, económica o social”³⁰.

IV. Políticas fiscales orientadas a la realización de los derechos humanos.

Las políticas fiscales tienen una intrínseca relación con los derechos humanos. Tal y como sustenta DE SCHUTTER ello encuentra su fundamentación en tres razones: 1) A través de la fiscalidad los Estados tienen la capacidad de movilizar sus recursos para proveer servicios como la salud, la educación o la vivienda, siendo todos ellos derechos reconocidos en el PIDESC; 2) En aplicación de las políticas fiscales los Estados contribuyen a la redistribución de la riqueza; 3) Son un elemento central de la “autodeterminación democrática”³¹.

Otros autores, como ATTIYA WARIS, añaden que la relación entre las políticas fiscales y los derechos humanos encuentra su punto en común en el contrato social entre el Estado y la sociedad³². En tanto los recursos de los que dispone un Estado son limitados, el destino del gasto público debe priorizar las necesidades de los contribuyentes y, entre ellas, la educación, la sanidad, etc. Únicamente mediante la realización de los derechos humanos se podrá

garantizar la legitimidad del Estado fiscal en el marco del contrato social. A mayor abundamiento, en los “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal” se pone de manifiesto que “la sostenibilidad debe habilitar a los Estados a cumplir con su obligación de proceder lo más expedita y eficazmente posible con miras a la plena realización de los derechos, en el contexto del máximo aprovechamiento de los recursos disponibles. La sostenibilidad fiscal no podrá ser invocada para menoscabar los derechos, ni para restringir su alcance, ni tampoco para excusar la inacción o retrocesos por parte de los Estados frente a los mismos o negar su protección efectiva”³³.

En los últimos años apreciamos una tendencia favorable a la necesidad de consolidar que todas las políticas fiscales deben estar orientadas hacia una mayor realización de los derechos humanos. A modo de ejemplo, en un informe publicado en el año 2017 en el que se analizaba la situación de pobreza en América Latina, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos afirmaba que “los principios de derechos humanos constituyen un marco que apuntala las funciones clave de la política fiscal y la tributación”. A este respecto, para alcanzar una política fiscal con enfoque de derechos humanos consideraban de gran relevancia estos principios: “aseguramiento de los niveles mínimos esenciales; movilización del máximo de recursos disponibles para la realización progresiva de los DESC; realización progresiva y no regresividad de estos derechos; y el principio de igualdad y no discriminación”³⁴.

En definitiva, podemos afirmar que las políticas fiscales tienen unas implicaciones directas en la realización de los derechos humanos en todos los países a través de su

²⁹ ORÓN MORATAL, G., *La configuración constitucional del gasto público*. Madrid: Tecnos, 1995, p. 77.

³⁰ RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: IEF, 1976, p. 106.

³¹ DE SCHUTTER, O., “Taxing for the realization of economic, social, and cultural rights”, en ALSTON, P.; REISCH, N. (Dir.). *Tax, Inequality, and Human Rights*. Oxford: Oxford University Press, 2019, p. 60.

³² WARIS, A., *Tax and Development. Solving Kenya’s Fiscal Crisis through Human Rights. A case study of*

Kenya’s Constituency Development Fund. Kenya: LawAfrica Publishing, 2013, p. 4.

³³ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, cit., p. 40.

³⁴ Comisión Interamericana de Derechos Humanos (2017). *Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas*. OEA/Ser.L/V/II.164 Doc. 147, párrafo 502. Disponible en línea (última consulta, 4/3/2024):

<http://www.oas.org/es/cidh/informes/pdfs/PobrezaDHH2017.pdf>

papel en la movilización de los recursos, la redistribución y la representación. Por todo ello, abogamos por que se promueva la presencia y el compromiso de fomentar la realización de los derechos humanos en el diseño de las políticas fiscales de cada Estado.

V. La lucha contra las jurisdicciones no cooperativas como imperativo para lograr la justicia fiscal

La lucha contra las jurisdicciones no cooperativas debe estar siempre presente en las agendas políticas de los Estados y de los organismos internacionales y europeos. Estos territorios se caracterizan por la concurrencia de una o más de las siguientes circunstancias: 1) Tener una baja o nula tributación en los impuestos sobre la renta; 2) Por ofrecer a los contribuyentes determinadas ventajas como la inaplicabilidad de los acuerdos de intercambio de información con otros Estados; 3) La opacidad en las disposiciones legislativas, legales o administrativas; y 4) La inexistencia de actividad económica sustancial, lo cual permite atraer fondos por motivos exclusivamente impositivos, favoreciendo así prácticas elusivas o evasivas en los países de origen.

En base a lo anterior, queda patente que estas jurisdicciones no cooperativas son un claro escollo para avanzar en términos de justicia fiscal. Ahora bien, el mayor inconveniente que se plantea es que no existe un listado único de jurisdicciones no cooperativas, sino que cada Estado u organización ha elaborado su propio listado.

En primer lugar, cabe destacar los trabajos que se desarrollaron a nivel internacional en el seno de la OCDE para luchar contra la

competencia fiscal perjudicial. En este sentido, de gran relevancia fue el informe publicado en 1998: *Harmful tax competition, An Emerging Global Issue*³⁵. Este informe traza las líneas que delimitan hasta dónde un régimen preferencial puede ser considerado como aceptable y, a partir de qué momento, ya debe ser considerado como perjudicial. Pues el hecho de que determinadas jurisdicciones o territorios diseñaran sus sistemas fiscales con una tributación baja o prácticamente inexistente para atraer rentas contribuía a eludir dichas rentas en el país de residencia y generaba una competencia fiscal perniciosa³⁶.

En segundo lugar, por lo que respecta a la Unión Europea, cabe destacar que adoptó un papel activo en los trabajos de la OCDE sobre competencia fiscal perniciosa y, simultáneamente, emprendió sus propias iniciativas a nivel europeo. A este respecto, podemos enmarcar el origen de la regulación de la UE contra las jurisdicciones no cooperativas en el año 2013, con la solicitud del Consejo Europeo de adoptar decisiones conjuntas para tratar de combatir la planificación fiscal agresiva a nivel nacional, europeo e internacional³⁷. Si bien, un hito importante se produjo en el año 2017, cuando la Unión Europea creó su propia lista de jurisdicciones no cooperativas con el objetivo de presionar directamente a los países para que modificaran las normativas que permitían tales prácticas perniciosas³⁸. El objetivo de esta lista no es poner en evidencia a los Estados, sino tratar de que efectúen cambios favorables en su legislación y sus prácticas fiscales, favoreciendo la cooperación. La lista de la UE se actualiza anualmente en base a tres criterios fundamentales: i) transparencia fiscal,

³⁵ El tenor literal de este informe puede consultarse a través del siguiente enlace (última consulta, 4/3/2024): https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page6

³⁶ MARTOS GARCÍA, J.J., "Paraísos fiscales en la OCDE durante la primera década del siglo XXI", en MARTOS GARCÍA, J.J. (Dir) *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2021, p. 23.

³⁷ MUÑIZ PÉREZ, J.C., *En busca del paraíso perdido: los paraísos fiscales hoy*. Navarra: Aranzadi, 2021, p. 71.

³⁸ Puede consultar la primera lista de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales a través del siguiente enlace (última consulta, 4/3/2024): <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15429-2017-INIT/es/pdf>

ii) equidad fiscal, e iii) implementación de las medidas BEPS.

A principios de año, concretamente el 20 de febrero de 2024, el Consejo de la UE adoptó la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, en la que figuran 12 países: Samoa Americana, Guam,

Rusia, Trinidad y Tobago, Vanuatu, Anguila, Palaos, Samoa, Antigua y Barbuda, Fiyi, Panamá y las Vírgenes de los Estados Unidos. Además, junto a ese listado, se elabora otro listado en el que constan una serie de países que cooperan con la UE, pero tienen pendientes determinados compromisos, en el que figuran 14 países: Armenia, Belice, Islas Vírgenes Británicas, Costa Rica, Curazao, Esuatini, Malasia, Seychelles, Turquía y Vietnam.

En tercer y último lugar, por lo que a España se refiere, a través del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, se aprobó la lista en la que se determinaban los países o territorios que tenían la calificación de paraíso fiscal. No obstante, dicho Real Decreto no formuló una definición del concepto de paraíso fiscal, sino que simplemente fijó una enumeración cerrada de aquellos países o territorios a los que no les resultaría aplicable los beneficios fiscales contenidos en las leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, las cuales eran conocidas como medidas anti-paraísos.

Los años fueron transcurriendo y el legislador español no actualizó dicho listado. Únicamente fueron saliendo aquellos países que habían firmado un Convenio de Doble Imposición con España. Posteriormente, a través de la Ley 26/2014, se eliminó el mecanismo automático de salida (cuando se firmaba un Convenio de Doble Imposición) y se establecieron por primera vez los criterios para actualizar la lista de paraísos fiscales –relacionados con la

transparencia y el intercambio de información–. No obstante, durante los seis años y medio que estuvo en vigor esta ley, no se incorporó ningún paraíso fiscal o jurisdicción no cooperativa al listado originario, lo cual denota la pasividad del legislador español sobre este tema. Por último, llegamos a la Ley 11/2021, de 9 de julio, y a la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, en la que por fin se actualizan –tras más de 30 años– los países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas³⁹.

Expuesto todo lo anterior, resulta oportuno traer a colación el informe publicado por *Tax Justice Network* en agosto de 2023, en el que se vaticina que “los países van camino de perder cerca de 5 billones de dólares en impuestos en los próximos 10 años debido a que las empresas multinacionales y los particulares ricos utilizan los paraísos fiscales para pagar menos impuestos”⁴⁰.

Este análisis sobre las jurisdicciones no cooperativas nos lleva a concluir que los grandes perdedores son los derechos humanos de los ciudadanos de cada uno de estos países. Estos países reducen considerablemente su capacidad recaudatoria y, por ende, la capacidad para financiar la provisión de los servicios públicos.

VI. Conclusiones

Del estudio realizado concluimos que los principios constitucionales de justicia fiscal deben ser la “clave de bóveda” de todo sistema tributario. Este último debe configurarse como un sistema progresivo, con el objetivo de promover la igualdad real y efectiva, en el que cada ciudadano contribuya a los gastos públicos según su capacidad económica, y abogando siempre por tener un carácter redistributivo.

³⁹ 1. Anguila; 2. Bahréin; 3. Barbados; 4. Bermudas; 5. Dominica.; 6. Fiji; 7. Gibraltar; 8. Guam; 9. Guernsey; 10. Isla de Man; 11. Islas Caimán; 12. Islas Malvinas; 13. Islas Marianas; 14. Islas Salomón; 15. Islas Turcas y Caicos; 16. Islas Vírgenes Británicas; 17. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América; 18. Jersey; 19. Palaos; 20. Samoa; 21. Samoa Americana; 22. Seychelles; 23. Trinidad y Tobago; 24. Vanuatu.

⁴⁰ Puede consultar el contenido de dicho informe a través de este enlace (última consulta, 4/3/2024): <https://taxjustice.net/press/el-mundo-perdiera-47-billones-de-dolares-en-paraisos-fiscales-en-la-proxima-decada-si-no-se-adopta-la-convencion-fiscal-de-la-onu-advierten-los-paises/>

Sobre la base de estos principios constitucionales de tributación justa y las obligaciones internacionales que deben asumir los Estados, estos últimos deben orientar las políticas fiscales hacia una mayor consecución de los derechos humanos (educación, erradicación del hambre y de la pobreza, sanidad, etc.). Por ello, las decisiones en materia de gasto público para la satisfacción de

las necesidades económicas, sociales y culturales se convierten en unas auténticas obligaciones jurídicas y no en unos meros compromisos morales o políticos. A estos efectos, resulta de gran relevancia que los Estados tengan en consideración los “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal”. Únicamente mediante la realización de los derechos humanos se podrá garantizar la legitimidad del Estado fiscal en el marco del contrato social.

Por último, para lograr una mayor justicia fiscal se requiere, además de todo lo anterior, el compromiso firme a todos los niveles –nacional, europeo e internacional– de eliminar las jurisdicciones no cooperativas, pues suponen un gran escollo en el camino hacia la justicia fiscal y social.

EL DISCURSO JUDICIAL ACERCA DEL GASTO PÚBLICO Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LAS PERSONAS PRIVADAS DE LIBERTAD. UN ANÁLISIS A PARTIR DEL RECURSO DE HABEAS CORPUS CORRECTIVO EN URUGUAY

Sol Agostino*

* Las opiniones vertidas en este artículo son personales y no representan la de ninguna organización a la que pertenezca. La investigación referida en este artículo integra el proyecto de tesis actualmente en ejecución en el Programa de Doctorado de la Facultad de Derecho de la UdelaR (Cohorte 2021), bajo el título “El vínculo entre gasto público y derechos fundamentales como caso jurídico complejo”.

I. El recurso de habeas corpus correctivo en Uruguay

Los fallos en los que se tratan las condiciones de reclusión en los centros de privación de libertad administrados por el Poder Ejecutivo, a través del Instituto Nacional de Rehabilitación (INR) del Ministerio del Interior (MI) resultan, previsiblemente, un campo propicio para el despliegue de un discurso judicial que ponga de manifiesto el conflicto entre presupuesto nacional y derechos fundamentales.

En lo que respecta a esta problemática, desde la aprobación de la Ley N° 19.293 de 19/12/2014 (Código del Proceso Penal, CPP) y su entrada en vigencia el 1°/11/2017, existe un recurso específico para la protección de las personas privadas de libertad (PPL) contra torturas y otros tratamientos crueles o condiciones de reclusión violatorias de la dignidad de la persona humana, denominado por la dogmática jurídica y la jurisprudencia como “habeas corpus correctivo” (art. 351 y ss.). Así, por ejemplo, puede verse el uso de esta denominación por la dogmática jurídica en Landeira, quien, comentando el referido art. 351 del CPP señala que: “Se establece, además, el **habeas corpus correctivo** que procura atacar –en forma preventiva o reparadora– los casos en que privaciones legítimas de la libertad ambulatoria se llevan a cabo en forma ilegítima, como sucede con las

torturas y otros tratamientos o condiciones de reclusión violatorias de la dignidad humana”¹.

Asimismo, prácticamente la totalidad de los casos jurisprudenciales que serán objeto de análisis utilizan la misma mención al abordar las demandas respectivas, remitiéndose a dogmática comparada. Si bien también se hace alusión a este recurso como habeas corpus impropio, para diferenciarlo del habeas corpus tradicional (protección contra detenciones ilegítimas) y sin perjuicio de otras clasificaciones posibles, se dará preferencia a la denominación de “correctivo” por su uso extendido a nivel nacional y regional.

Por medio de este recurso, se han venido canalizando judicialmente situaciones individuales o colectivas de violaciones a derechos fundamentales de las PPL que hasta entonces eran viabilizadas por medio de acciones de amparo o se insertaban como incidentes en los procesos penales relativos a la vigilancia y ejecución de las penas.

Por otra parte, los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal², contienen orientaciones que desafían el discurso judicial detectado y habilitan cuestionamientos a algunos de sus presupuestos básicos, así como algunas coincidencias generales. En este sentido, resultan una herramienta valiosa para su contraste con las premisas de las argumentaciones jurídicas que se analizarán y un factor en muchos casos disonante en la perspectiva tradicional. Por tal circunstancia, justamente, estos Principios pueden actuar como impulsores de transformaciones

¹ LANDEIRA, R. “El proceso de *habeas corpus*”, en Abal, A. (Coord.), *Curso sobre el Nuevo Código del Proceso Penal* (Vol. 2), Montevideo, FCU, 2021, p. 610.

² *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

virtuosas en la consideración de problemas jurídicos que involucran las invocadas “restricciones” presupuestales.

En este sentido, se evidenciarán las coincidencias y discordancias entre el contenido de estos Principios, en lo que resulte relevante, y las argumentaciones de los fallos objeto del presente estudio, en una interacción que se espera pueda aportar elementos de interés para la valoración del razonamiento judicial en materia de gasto público y cárceles en Uruguay. Igualmente, viene a cuento indicar que el documento de referencia no ha tenido todavía un impacto en la dogmática jurídica especializada y, por consiguiente, tampoco en el discurso de los tribunales.

II. Precisiones metodológicas

A efectos del presente análisis, se estudiarán especialmente los recursos de habeas corpus correctivo individuales (referidos a la situación específica de una o más PPL identificadas en la demanda) o colectivos (relativos a un grupo relativamente indeterminado de PPL afectados por las condiciones de reclusión denunciadas) promovidos desde 2019 hasta 2023 inclusive. No obstante, se hará referencia puntual a otros casos no comprendidos en el mencionado rango temporal, en la medida que resulten pertinentes para conocer el estado del problema o configuren antecedentes relevantes para la consideración de los casos objeto de análisis³.

³ Tales son, fundamentalmente, los siguientes:

- La Sentencia de la Suprema Corte de Justicia N° 2352/2010 de 30/06/2010, en la que la Corte se declaró incompetente para entender en los recursos de habeas corpus correctivo colectivo.

- La Sentencia del TAP de 4° Turno N° 42/2018 de 20/02/2018, en la que el Comisionado Parlamentario Penitenciario (ComPP), con el patrocinio de la Clínica de Litigio Estratégico de la Facultad de Derecho de la UdelaR promovió el recurso de habeas corpus correctivo colectivo contra la Administración Nacional de Educación Pública (ANEP), peticionando el acceso a la educación de las PPL reclusas en el COMCAR (establecimiento carcelario “Complejo Carcelario Santiago Vázquez”), respecto de las cuales se detectaban altísimos índices de analfabetismo.

El rango temporal seleccionado (2019 a 2023) encuentra justificación en la reciente entrada en vigencia del CPP y el consiguiente reconocimiento procesal del recurso de habeas corpus correctivo. De esta manera, se podrán relevar los primeros casos planteados utilizando este recurso, enriqueciendo el material de análisis a través del seguimiento de los primeros cinco años de su puesta en práctica.

Desde el punto de vista metodológico, conviene realizar alguna puntualización en lo que refiere a las fuentes de información y los criterios adoptados para la selección de los fallos. Se utilizó como fuente principal la Base de Jurisprudencia Nacional (BJN) del Poder Judicial, realizándose dos búsquedas cruzadas cuya última verificación temporal se efectuó en enero de 2024⁴. En la primera búsqueda, se preseleccionaron veintitrés (23) habeas corpus correctivos individuales y cuatro (4) colectivos. De estos últimos cuatro casos, dos no ingresaban en el rango temporal elegido, aunque se vinculaban a la materia de análisis.⁵

- La Sentencia del Juzgado Letrado en lo Contencioso Administrativo de 2° Turno N° 50/2017 de 26/06/2017, en la que el Comisionado Parlamentario Penitenciario (ComPP), con el patrocinio de la Clínica de Litigio Estratégico de la Facultad de Derecho de la UdelaR promovió el recurso de habeas corpus correctivo colectivo contra el Instituto Nacional de Rehabilitación del Ministerio del Interior frente al grave cuadro de desnutrición de varias PPL reclusas en el Módulo 8 del COMCAR y su ratificación en segunda instancia por el Tribunal de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo.

⁴ La dirección electrónica de la Base de Jurisprudencia Nacional para realizar estas búsquedas es la siguiente: <http://bjn.poderjudicial.gub.uy/BJNPUBLICA/busquedaSimple.seam>

⁵ Se trata de un habeas corpus correctivo colectivo presentado ante la SCJ en el año 2010 (antes de que fuera aprobado el CPP), que fuera rechazado por incompetencia (Sentencia de la SCJ N° 2352/2010 de 30/06/2010) y otro promovido en el año 2018, ya aprobado el CPP, pero antes de su entrada en vigencia (Sentencia N° 42/2018 de 20/02/2018 del Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 4° Turno).

Ambos casos serán considerados por su relevancia para el análisis, aunque no se incluirán para la

En la segunda búsqueda, la BJNI mostró cinco (5) resultados, que coincidieron en su totalidad con los que habían surgido de la primera búsqueda, confirmando la consistencia de los criterios utilizados con los resultados obtenidos.

Además de la fuente principal referida y teniendo en consideración la especificidad de la materia, se tomaron tres fuentes subsidiarias de información que arrojaron datos de interés. La primera, estuvo conformada por los Informes Anuales del Comisionado Parlamentario Penitenciario (ComPP), que incluye un capítulo referido a “Cárceles y Justicia”, en el que relaciona los casos promovidos ante el Poder Judicial por violación de los derechos fundamentales de las PPL⁶.

La segunda de estas fuentes subsidiarias fue la consulta a notas de prensa que fueron la única fuente que permitió detectar el caso del habeas corpus correctivo colectivo promovido por operadores penitenciarios en relación a las condiciones de reclusión en la Cárcel de Mujeres en el año 2023. Se trata de la Sentencia N° 213/2023 de 4/09/2023 del Juzgado Letrado Penal de 44° Turno y la resultante de su apelación del Tribunal de Apelaciones en lo Penal (TAP) de 2° turno, de fecha 9/10/2023⁷.

Y finalmente, la tercera fuente fue la proporcionada por la Clínica de Litigio Estratégico de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República, por medio del

elaboración de los datos generales que surgen del estudio de los casos comprendidos en los rangos de selección.

⁶ Los informes del Comisionado Parlamentario Penitenciario de Uruguay pueden consultarse en el sitio web <https://parlamento.gub.uy/cpp>

⁷ Respecto de la apelación, a pesar de realizar varias búsquedas electrónicas aplicando diferentes criterios, no fue posible acceder a la Sentencia en su totalidad, salvo los fragmentos publicados en las referidas notas de prensa.

Las notas de prensa mencionadas corresponden a publicaciones en el periódico *ladiaria* de 1º/09/2023 y 10/10/2023.

docente encargado de la misma⁸, quien, como informante calificado, identificó los casos colectivos promovidos con el patrocinio de la Clínica. Los casos identificados fueron: dos acciones promovidas por el ComPP en los años 2017 (amparo) y 2018 (habeas corpus correctivo colectivo), con anterioridad a la entrada en vigencia del CPP (una de ellas coincide con el resultado de la búsqueda en BJNI, ya referida) y cuatro habeas corpus correctivos colectivos, también promovidos por el ComPP, en el rango temporal seleccionado para el análisis. De estos cuatro casos, dos coinciden con sentencias de tribunales de apelaciones arrojadas en la búsqueda en BJNI (Sentencias N° 210/2019 del TAP de 4° Turno y 212/2019 del TAP de 1° Turno), mientras que otros dos fueron resueltos por acuerdos ante las Sedes respectivas (según surge también del relato del Informe Anual del ComPP correspondiente al año 2019).

Por otra parte, dado el particular interés que revisten los procesos colectivos para el tema objeto de estudio, se sumó al análisis la sentencia de primera instancia, cuando pudo ser obtenida en las diferentes búsquedas realizadas. Tales son los casos de la Sentencia N° 136/2019 del Juzgado Letrado en lo Penal de 34° Turno, cuya apelación dio lugar al dictado de la Sentencia del TAP de 4° Turno N° 210/2019 (condiciones de reclusión en el Módulo 8 del COMCAR, interpuesto por el ComPP) y la Sentencia N° 213/2023 del Juzgado Letrado en lo Penal de 44° Turno, cuya apelación fue resuelta por el TAP de 2° Turno (condiciones de reclusión en Cárcel de Mujeres, interpuesto por operadores penitenciarios). Es también el caso de la Sentencia N° 3/2023 del Juzgado Penal de Ejecución y Vigilancia de Canelones de 2° Turno (condiciones de reclusión en el Módulo 2 de la Cárcel de Canelones, interpuesto por el ComPP).

En otro orden, conviene aclarar que, si bien se usa genéricamente el vocablo “casos” ste para referir a las sentencias relevadas, existen

⁸ Agradezco al Prof. Adj. Juan Ceretta por su disponibilidad para atender las consultas realizadas, así como por la información proporcionada y las reflexiones compartidas en relación a los casos identificados.

sentencias que derivan de un mismo proceso, puesto que, además de la situación mencionada en el párrafo anterior, algunos fallos resuelven cuestiones procesales, habilitando la continuación del asunto. Por ende, estrictamente, los documentos relevados más que a casos corresponden a sentencias emitidas.

III. Resultados de la investigación. Principales hallazgos y reflexiones.

Pues bien, como resultado del cruce de las fuentes de información referidas, se identificaron veintinueve (29) sentencias de habeas corpus correctivo en el rango temporal seleccionado, siendo tres (3) de primera instancia y veintiséis (26) de segunda instancia. De estas veintinueve sentencias, dieciocho (18) contienen menciones directas o indirectas al conflicto entre gasto público y derechos fundamentales, mientras que once (11) no lo mencionan. Pueden apreciarse estos resultados en la Tabla que se transcribe más abajo.

Viene a cuento explicitar los criterios utilizados para clasificar las sentencias entre aquellas que incluyen referencias directas y aquellas que incluyen referencias indirectas al conflicto gasto público-derechos fundamentales, al confeccionar dicha Tabla. Así, se consideraron referencias indirectas las sentencias en las que se tratan explícitamente las condiciones estructurales deficientes o falta de personal en general, pero sin atribuirles directamente a dificultades presupuestarias o escasez de recursos. A efectos de entender que existían referencias directas, se tomaron los fallos en los que se aborda el argumento de la escasez o restricción presupuestal en relación a la violación de derechos fundamentales de las PPL. Para ello se consideró tanto la referencia a este tipo de argumentos en los Resultandos (relación de las argumentaciones de las partes) como en los Considerandos (relación de las argumentaciones del tribunal), por lo que puede haber casos de referencias directas en los Resultandos, pero que luego fueron desconocidas en la argumentación del tribunal.

Sentencias de habeas corpus correctivo años 2019 a 2023

Habeas corpus correctivos individuales						
				Contiene referencia a gasto público/presupuesto		
	Nº Sent.	Fecha	Tribunal	Directa	Indirecta	Sin ref.
1	297/2019	11/10/2019	TAP 1			X
2	470/2019	29/08/2019	TAP 3		X	
3	20/2020	21/04/2020	TAP 2		X	
4	30/2020	27/04/2020	TAP 2			X
5	87/2020	22/06/2020	TAP 3		X	
6	103/2020	2/06/2020	TAP 1		X	
7	715/2020	30/10/2020	TAP 2			X
8	34/2021	10/05/2021	TAP 2			X
9	38/2021	16/04/2021	TAP 1	X		
10	53/2021	9/08/2021	TAP 2		X	
11	63/2021	8/06/2021	TAP 3		X	
12	64/2021	4/02/2021	TAP 4			X
13	71/2021	22/07/2021	TAP 4			X
14	94/2021	21/10/2021	TAP 4			X
15	36/2022	16/06/2022	TAP 1			X

16	88/2022	23/11/2022	TAP 1		X	
17	94/2022	12/12/2022	TAP 1		X	
18	383/2022	21/06/2022	TAP 1			X
19	32/2023	20/04/2023	TAP 3		X	
20	40/2023	17/05/2023	TAP 1		X	
21	43/2023	30/05/2023	TAP 1	X		
22	98/2023	8/03/2023	TAP 1			X
23	99/2023	12/12/2023	TAP 3			X
Subtotales				2	10	11
Habeas corpus correctivos colectivos						
				Contiene referencia a gasto público/presupuesto		
	N° Sent.	Fecha	Tribunal	Directa	Indirecta	Sin ref.
24	210/2019	210/2019	TAP 4		X	
25	212/2019	30/07/2019	TAP 1	X (defensa MI)		
26	136/2019	15/05/2019 (*)	Juzgado Letrado Penal 34°	X		
27	3/2023	12/05/2023	Juzgado Penal Ejecución y Vigilancia Canelones 2°	X		
28	213/2023	4/09/2023	Juzgado Letrado Penal 44°	X		
29		9/10/2023 (**)	TAP 2	X (defensa MI)		
Subtotales				5	1	
Totales				7	11	11

Nota: Esta tabla muestra únicamente las sentencias de habeas corpus correctivo colectivo identificadas a partir de los criterios de selección detallados.

(*) Se trata de la primera instancia de la Sentencia N° 210/2019 del TAP de 4° Turno.

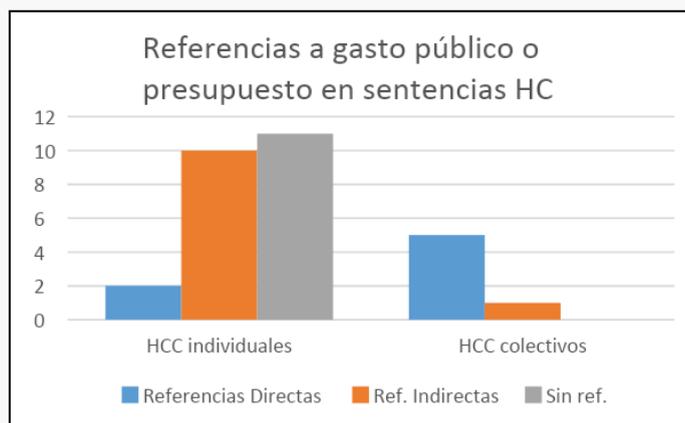
(**) No se pudo acceder directamente al texto de la Sentencia, sino a fragmentos publicados en notas de prensa (ladiaria, 10/10/2023).

MI: Ministerio del Interior.

Como puede apreciarse, hay una tendencia marcada a que el problema jurídico gasto público-derechos fundamentales aparezca mencionado en los procesos colectivos (en todas las sentencias de habeas corpus correctivo colectivo fue mencionado directa o indirectamente), mientras que hay paridad entre las sentencias que refieren directa o indirectamente a él en los casos de hábeas

corpus correctivo individual (dos y diez casos respectivamente) y las que no hacen referencia alguna al problema (once fallos). Lo antedicho puede apreciarse visualmente en el siguiente gráfico:

Referencias a gasto público/presupuesto-derechos fundamentales en sentencias de habeas corpus correctivo individual y colectivo:



Esta constatación era esperable teniendo en consideración que, en los procesos colectivos, suelen plantearse situaciones generalizadas de trasgresión a las condiciones legítimas de reclusión, por lo que va de suyo que las problemáticas presupuestales sean expuestas en forma manifiesta, incluso como defensa para explicar el incumplimiento por parte del Estado.

III.1. Consideraciones generales

No obstante, antes de ingresar al análisis del problema en cuestión (tratamiento en el discurso judicial del posible conflicto entre ley presupuestal y derechos fundamentales como caso jurídico difícil), resulta pertinente realizar algunas consideraciones generales en relación a los fallos estudiados.

Una primera puntualización es que en la mayoría de los casos relevados se comprueban situaciones de grave trasgresión a los derechos fundamentales de las PPL en sus definiciones más elementales, algunas de ellas de tal nivel de aberración que cuesta entender que ocurran en el mismo tiempo y espacio que el resto de los habitantes de Uruguay desarrolla sus proyectos vitales. Esta situación se verifica a lo largo de todo el período estudiado, dejando expuesto que el incumplimiento estatal en garantizar condiciones mínimas de dignidad en los establecimientos penitenciarios se ha convertido en una característica de la política carcelaria uruguaya, independientemente del

signo político del partido que ocupe el gobierno en cuestión.

Esta constatación destaca la pertinencia del Principio N° 5 de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, que establece que los Estados deben eliminar las discriminaciones estructurales y promover la igualdad sustantiva a través de su política fiscal.⁹ En el numeral 5.1 de este Principio, denominado “Igualdad”, expresamente se incluye la obligación de que los Estados adopten medidas fiscales que contribuyan a eliminar las desigualdades estructurales y la discriminación en todas sus formas, y en particular las que enfrentan diversos grupos, incluyendo expresamente entre ellos a las PPL. La consideración de las PPL como un grupo discriminado, que, por tal razón, exige respuestas de política fiscal específicas, constituye un cambio de importancia para la perspectiva más tradicional desde la que se estudian las violaciones de derechos fundamentales de estas personas (de aceptar la insuficiencia de asignaciones presupuestales como una característica más que conforma el trato discriminatorio a exigir la realización y ejecución de tales asignaciones para reducir la desigualdad constatada).

A pesar de la gravedad de las situaciones detectadas, la argumentación judicial suele concentrar su interés en cuestiones de índole

⁹ Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, cit.

procesal, en desmedro del análisis sustancial del caso (por ejemplo, suele dedicarse particular atención a la argumentación acerca de si la sentencia de primera instancia es apelable o no) y, dentro de este último, suele ser escasa la elaboración de reflexiones en relación a la situación concreta sometida a la decisión judicial (es frecuente que se dedique más espacio a la consideración dogmática del habeas corpus correctivo frente al estudio de los hechos específicos del caso y su consideración jurídica). Esta tendencia se agudiza más aún en los fallos de los Tribunales de Apelaciones, mientras que las sentencias de primera instancia suelen dar mayor atención al análisis del caso concreto, tanto a los hechos como a su respectiva probanza.

Por otra parte, existe una inclinación muy marcada a la reproducción de la argumentación entre los diversos fallos de un mismo tribunal (que se agudiza cuando la redacción corresponde a un/a mismo/a ministro/a). Teniendo presente que, por el período elegido, que coincide con la entrada en vigencia del CPP, se estudiaron los primeros casos de hábeas corpus correctivo, esta conducta se hace más evidente. Sin perjuicio de ello, las sentencias de primera instancia suelen tener un análisis exhaustivo de los hechos y características del caso concreto.

En otro orden, merece atención el uso del derecho en la argumentación. Dejando de lado las cuestiones procesales (que no revisten mayor interés para el objeto de este análisis), el grueso de la justificación remite a textos positivos, pero también a otros documentos que, sin reunir dicho carácter, terminan por tener un peso similar (o incluso superior) en el conjunto de la argumentación.

En lo que hace a los textos positivos nacionales, como es de esperar, se mencionan las normas constitucionales contenidas en los arts. 17 (recurso de habeas corpus frente a situaciones de prisión indebida) y 26 (prohibición de que las cárceles sirvan para mortificar). Además, se incorporan referencias al Código de Proceso Penal (CPP), con la admisión expresa del habeas corpus en su versión correctiva, en particular en los arts.

351 y ss., agregando frecuentemente comentarios al art. 288 (competencia de los jueces de ejecución y vigilancia). También es usual que las sentencias aludan a las disposiciones del Decreto-ley N° 14.470 de 2/12/1975 (Normas sobre Reclusión Carcelaria y Personal Penitenciario, a la que se suele referir como “Ley Penitenciaria”), en particular a sus artículos 1, 7 y 24. En relación a este Decreto-ley, a pesar del período histórico en que fue aprobado, esto es, en los años más crudos de la dictadura militar, contiene disposiciones que expresamente prohíben torturar, maltratar o mortificar “al recluso” o realizar actos o aplicación de procedimientos vejatorios o humillantes (art. 1), usar métodos de castigo cruel, inhumano o degradante o uso de instrumentos de fuerza salvo “en caso de fuga, resistencia violenta a la autoridad o auto o hetero-agresión” (art. 7) y establece la obligación de proveer a las PPL de alimentación de buena calidad y cualidades nutritivas necesarias (art. 24) y separar en categorías a condenados y no condenados para su alojamiento y tratamiento (art. 4).

Asimismo, las sentencias suelen contener menciones a las disposiciones que regulan la competencia de reparticiones públicas que intervienen como parte en el proceso y que trascienden asuntos meramente procesales, en la medida que se citan al abordar argumentaciones respecto de los límites de la actuación del Poder Judicial en materia carcelaria. La referencia más frecuente es a las competencias del Instituto Nacional de Rehabilitación (INR) contenidas en el art. 5 del recién referido Decreto-ley N° 14.470 (que entiende de competencia exclusiva de la autoridad carcelaria la aplicación del régimen administrativo de reclusión, incluyendo el lugar de internación, traslado, derivación, realojo o reintegro) y el art. 221 de la Ley N° 18.719 de 27/12/2010 (Ley de Presupuesto), que crea el INR como unidad ejecutora dentro del Ministerio del Interior (MI), estableciendo sus cometidos, a saber: organización y gestión de instituciones penitenciarias, rehabilitación de procesados y penados y administración de medidas sustitutivas a la privación de libertad. Dependiendo de la situación, también se incluyen referencias normativas a la

competencia de la Administración de Servicios de Salud del Estado (ASSE) o la Administración Nacional de Educación Pública (ANEP). Para los procesos promovidos por el ComPP, habitualmente se hace alusión a la Ley N° 17.684 de 29/08/2003 (Ley de Creación del Comisionado Parlamentario), especialmente el literal l) del art. 2 que le atribuye la facultad de interponer los recursos de habeas corpus o amparo.

Por otra parte, y en particular en lo que refiere a la argumentación relacionada a los derechos fundamentales, la justificación se nutre de profusas referencias a instrumentos internacionales. En este campo, hay algunas cuestiones que conviene atender. En efecto, si bien se incorpora a la argumentación la mención a declaraciones universales o regionales de derechos humanos que constituyen derecho positivo para Uruguay como resultado de su ratificación por el Parlamento, también se incluyen otros documentos que, no obstante carecen de tal carácter, ocupan un lugar privilegiado en la justificación de las premisas argumentativas que reconocen la vigencia de determinados derechos fundamentales.

En la primera categoría, es habitual incorporar la alusión a disposiciones normativas contenidas en la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 y los Pactos Internacionales de Derechos Civiles y Políticos y de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966 de la Organización de Naciones Unidas (ONU), ratificados por Ley N° 13.751 de 11/07/1969. Asimismo, es harto frecuente la referencia a la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Cruelles, Inhumanos o Degradantes de ONU, ratificada por Ley N° 15.798 de 27/12/1985, en particular a sus arts. 1 (definición de tortura) y 16 (prohibición de actos que no lleguen a ser tortura y que constituyan tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes, cuando esos actos sean cometidos por un funcionario público u otra persona en ejercicio de funciones oficiales o por instigación o con el consentimiento o aquiescencia de tal funcionario o persona).

De cualquier manera, el mayor desarrollo suele concentrarse en las disposiciones de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) de la Organización de Estados Americanos (OEA), ratificada por el art. 15 de la Ley N° 15.737 de 22/03/1985. Las referencias principales a esta Convención son realizadas a los artículos números: i) 5.2 (prohibición de la tortura y penas o tratos crueles, inhumanos o degradantes y obligación de tratar a toda PPL con el respeto debido a la dignidad inherente al ser humano); ii) 5.6 (establece que la finalidad de las penas privativas de libertad será la reforma y readaptación social de los condenados); iii) 7.6 (recurso de habeas corpus); iv) 11.2 (derecho a la protección de la honra y la dignidad); v) 17.1 (protección a la familia, frecuentemente citado en casos donde está en juego el derecho a visitas y peticiones de traslados de centros de reclusión); y vi) 25 (protección judicial contra actos que violen derechos fundamentales, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales).

También, es frecuente que se incluya en el desarrollo de la argumentación la referencia a Opiniones Consultivas, Recomendaciones y jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) de la OEA. Así, se encuentran alusiones a la Opinión Consultiva N° 8/87 de la CIDH sobre habeas corpus, a su Recomendación N° 066/20 de 31/03/2020, que urge a los Estados parte a garantizar la salud e integridad de las PPL y a los Principios y Buenas Prácticas sobre la Protección de las PPL en las Américas aprobados por la CIDH durante el 131° Período de Sesiones, celebrado del 3 al 14/03/2008.

En relación a la jurisprudencia de la CIDH, se ubicaron menciones a los siguientes casos:

i) López y otros vs. Argentina, Sentencia de 25/11/2019 (traslados de PPL);

ii) Neira Alegría vs. Perú, de 19/01/95 (toda PPL tiene derecho a vivir en condiciones de detención compatibles con su dignidad personal y el Estado debe garantizar el derecho a la vida y a la integridad personal, por lo que el Estado, como responsable de los

establecimientos de detención es el garante de estos derechos de los detenidos);

iii) *Tibi vs. Ecuador*, Sentencia de 7/09/2004, párrafo 156;

iv) *Montero Aranguren y otros vs. Venezuela*, Sentencia de 5/07/2006, párrafo 102 (el Estado tiene deber de proporcionar a detenidos revisión médica regular y atención y tratamiento adecuados cuando así se requiera);

v) *García Asto y Ramírez Rojas vs. Perú*, Sentencia de 25/11/2005, párrafo 226 (la falta de medicación adecuada podría considerarse en sí misma violatoria de los arts. 5.1 y 5.2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, dependiendo de las circunstancias concretas de la persona en particular, el tipo de dolencia que padece, el lapso transcurrido sin atención y sus efectos acumulativos); y

vi) *Pacheco Teruel y Otros vs. Honduras*, Sentencia de 27/04/2017 (aborda condiciones de reclusión en general y, en particular se citan tramos referidos a que el hacinamiento carcelario constituye en sí mismo una violación a la integridad personal, la obligación de realizar separación de PPL por categorías y de garantizar el acceso al agua potable para beber y para aseo, que la alimentación debe ser de buena calidad y aportar valor nutritivo suficiente, proporcionar atención médica regular, educación, trabajo y recreación, visitas, etc.).

Ahora bien, como viene de decirse, la fundamentación judicial suele extenderse más allá de instrumentos internacionales ratificados incluyendo textos que podrían categorizarse generosamente como “soft law”, en un esfuerzo que, aunque no explicitado, parece dirigirse a fortalecer el reconocimiento de ciertos derechos como fundamentales, conformando una moral justificada que se integra, por esta vía, a la argumentación jurídica. Un ejemplo interesante es la referencia a los derechos contenidos en la Convención Europea para la Salvaguarda de los Derechos del Hombre y de las Libertades Fundamentales de 1950, que, por razones obvias, no tiene la calidad de derecho positivo para los países latinoamericanos como Uruguay.

Otro ejemplo de mayor riqueza, por su pertinencia, es el caso de las denominadas “Reglas Mandela”. Se llama así al documento que contiene las Reglas Mínimas para el Tratamiento de Reclusos y Principios para la Protección de Todas las Personas Sometidas a Cualquier Forma de Detención o Prisión, aprobadas por la ONU en 2015 (previa recomendación de la Comisión de Prevención del Delito y Justicia Penal al Consejo Económico y Social con la participación de Uruguay, entre otros). Prácticamente todas las “reglas” contenidas en ese documento son citadas en los fallos relevados para dar cuenta de la violación de derechos fundamentales de las PPL. Salvo el caso de la Sentencia N° 50/2017 del Juzgado Letrado en lo Contencioso Administrativo de 2° Turno¹⁰, que entiende que las “Reglas Mandela” son aplicables en Uruguay por lo dispuesto por el art. 332 de la Constitución¹¹, en el resto de los fallos directamente se comenta y aplica este documento sin justificar de manera alguna el recurso a él (esto es, no se explica qué procedimiento interpretativo se utiliza para incorporar estas “reglas” a la argumentación jurídica).

Es fácilmente entendible que se citen profusamente las “Reglas Mandela”, por cuanto provienen de una organización internacional reputada, su aprobación al seno de dicha organización fue apoyada por Uruguay¹² y, especialmente, porque contienen

¹⁰ Este fallo no integra el rango temporal del estudio, pero configura un antecedente relevante.

¹¹ El art. 332 de la Constitución de la República Oriental del Uruguay establece: “*Los preceptos de la presente Constitución que reconocen derechos a los individuos, así como los que atribuyen facultades e imponen deberes a las autoridades públicas, no dejarán de aplicarse por falta de la reglamentación respectiva, sino que ésta será suplida, recurriendo a los fundamentos de leyes análogas, a los principios generales de derecho y a las doctrinas generalmente admitidas*”.

¹² Esta constatación no es menor si se toma la perspectiva de las teorías éticas que propugnan un objetivismo moral que pone el acento en cuestiones procedimentales, como el caso de Habermas: serían principios éticos aquellos a los que se llega mediante una argumentación racional en la que participan los eventuales afectados por las

disposiciones que abordan específica y detalladamente el tratamiento exigido para las PPL, por lo que resultan una guía confiable y útil para evaluar las condiciones de reclusión. No obstante, sería deseable que los tribunales explicitaran el procedimiento por el que incorporan estas orientaciones a la argumentación jurídica. Igualmente, es comprensible que se omita esta operación, sea por la dificultad de su justificación, sea porque implica asumir que se incorporan reglas morales a la argumentación jurídica, lo que puede ser problemático para el razonamiento judicial. Por otra parte, desarrollar una justificación para considerar estas “Reglas” como premisas normativas, implicaría poner de manifiesto un obstáculo ciertamente vergonzante: la necesidad de recurrir a reglas de moral justificada porque la moral social imperante en Uruguay probablemente no daría una respuesta digna a las violaciones de derechos fundamentales de las PPL detectadas en los casos sometidos a la decisión judicial.

Sin perjuicio de lo antedicho, conviene mencionar que el art. 655 la reciente Ley de Rendición de Cuentas N° 20.212 de 6/11/2023 (que entró en vigencia el 1º/01/2024), incluyó entre las facultades otorgadas al ComPP la de “*Promover ante las autoridades administrativas y ante el Poder Judicial la formulación e implementación de Planes Individuales de Tratamiento según lo establecido por las "Reglas Mínimas de Naciones Unidas para el Tratamiento de los Reclusos - Reglas Nelson Mandela" para toda persona sometida a sanción penal*”, generando un reconocimiento indirecto de estas Reglas en el derecho positivo nacional.

En otro orden y como se dijera anteriormente, no hay mención alguna en los fallos relevados a los Principios de Derechos

decisiones, siguiendo ciertas reglas de deliberación. (Cfr. HABERMAS, J. *Facticidad y validez. Sobre el Derecho y el Estado democrático de Derecho en términos de teoría del discurso* [1992], trad. de M. Jiménez Redondo, Trotta, Madrid, 2010).

Humanos en la Política Fiscal, que carecen todavía de difusión en el discurso jurídico nacional. Es cierto que los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal tampoco revisten la calidad de derecho positivo para Uruguay y su aplicación resultaría más remota todavía que las Reglas Mandela, en tanto Uruguay no formó parte del proceso deliberativo ni decisional de este documento. No obstante, podrían resultar una referencia de moral justificada en la construcción de la argumentación jurídica en lo que respecta específicamente a las obligaciones fiscales de los Estados en materia de derechos fundamentales de las PPL.

Por último, un punto de interés que prácticamente todos los fallos abordan en mayor o menor medida, es la competencia del Poder Judicial para decidir en asuntos que el Poder Ejecutivo entiende comprendidos en su competencia exclusiva, por tratarse de la definición y ejecución de políticas públicas (política carcelaria). Un ejemplo de este tipo de argumentaciones puede verse en el fragmento de la Sentencia del Tribunal de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de 2017 (recaída en la apelación de la Sentencia N° 50/2017 del Juzgado Letrado en lo Contencioso Administrativo de 2º Turno, en el recurso de amparo por la situación de desnutrición en el Módulo 8 del COMCAR), extraído del Informe Anual del ComPP del año 2017:

“En relación a la supuesta violación del principio de separación de poderes, viene al caso reiterar, una vez más, que ha aclarado este Tribunal que cuando un juez dispone una medida de amparo que consiste en ordenar al Estado que haga o deje de hacer algo para proteger un derecho afectado, no estamos ante una interferencia indebida en la esfera de competencia de otro sistema orgánico, no se está vulnerando el principio de separación de poderes ni sustituyendo a la administración en el diseño e implementación de políticas públicas. Simplemente se ejerce la función jurisdiccional ante un conflicto individual y concreto suscitado entre el titular de un derecho fundamental y la autoridad estatal

que lo desconoce” (Sentencia Nº 145 de 20/3/13, entre otras). De lo que se viene de exponer surge que la decisión cuestionada no se puede calificar como invasiva de la esfera de actuación de otro Poder del Estado”.

Una línea argumental parecida se incluye en la Sentencia Nº 136/2019 del Juzgado Letrado en lo Penal de 34º Turno (habeas corpus correctivo colectivo por condiciones de reclusión en el Módulo 8 del COMCAR), que, comentando el argumento del MI de que el Poder Judicial no puede inmiscuirse en política carcelaria, afirma que la acción impetrada no refiere a política carcelaria, sino que “tiene como fundamento la violación sistemática de los derechos humanos de los privados de libertad. Si entendiéramos que el Poder Judicial no es competente para tal accionamiento, corresponde preguntarse ¿dónde y a quién podrán recurrir las personas privadas de libertad cuando sus derechos sean vulnerados? Sería la exclusión social, total de los mismos.”

Estos razonamientos son constantes en los fallos detectados y, si bien plantean un problema interesante y atractivo, dado el objeto de este artículo, no se abundará en los mismos. Ello sin perjuicio de mencionar lo problemático de la intervención judicial en lo que refiere a la definición de políticas públicas, que, por lo general, deja en evidencia deficiencias más complejas en el funcionamiento deseable del sistema democrático.

III.2. El discurso judicial relativo a la tensión entre gasto público/presupuesto y derechos fundamentales

Habiendo realizado las puntualizaciones que anteceden, corresponde ingresar al análisis del discurso judicial relativo a la tensión gasto público/presupuesto y derechos fundamentales en las sentencias relevadas.

2.A. Referencia indirecta: el Estado como garante de los derechos de las Personas Privadas de la Libertad

Existe un grupo de referencias indirectas a este conflicto o tensión en argumentaciones que exponen la exigencia de que el Estado responda como garante del cumplimiento de

los derechos fundamentales de las PPL. Se entiende que es indirecta por cuanto, si bien no menciona explícitamente la falta de asignación presupuestal como justificación jurídica insuficiente, tiene incorporado dicho supuesto como una premisa oculta de la argumentación (esto es, que el Estado debe siempre responder por tales incumplimientos, independientemente de cualquier circunstancia, entre las que se encontrarían incluidas limitaciones en materia de gasto).

Este es el tipo de argumentación que contienen las sentencias del TAP de 3º Turno, que al resolver los diversos recursos de habeas corpus correctivo sometidos a su decisión (todos ellos individuales), desarrollan razonamientos como el siguiente: “Sabido es que las cárceles, más allá de sus condiciones materiales, higiénicas y de salubridad, no deben agravar el mal inherente a la pena, ni las autoridades ejecutarlas en forma que aumente ese mal. Ello dimana del tuitivo postulado que toda PPL tiene derecho a vivir en condiciones de detención compatibles con su dignidad personal y el Estado debe garantizarle el derecho a la vida y a la integridad personal. En consecuencia, el Estado, como responsable de los establecimientos de detención, es el garante de estos derechos de las PPL.

Así el principal elemento que caracteriza la privación de la libertad es la dependencia del sujeto a las condiciones que adopte el personal del establecimiento donde se encuentre recluso. Este contexto de subordinación del interno, surge a partir de una relación de sujeción especial, que enmarca al Estado en una posición de garante de todos aquellos derechos que no quedan restringidos por el acto mismo de la privación de la libertad, y al sujeto en la obligación de respetar y cumplir diversas imposiciones estipuladas normativamente por parte de la autoridad estatal”.¹³

Al ubicar al Estado en la posición de garante del cumplimiento de los derechos, el TAP de 3º Turno habría admitido implícitamente que la limitación en las asignaciones presupuestales del INR-MI no resulta una

¹³ Sentencias Nº 470/2019 y 63/2021.

justificación jurídica para la trasgresión de los derechos fundamentales de las PPL. Esta clase de razonamiento se repite, con diferentes formulaciones en las sentencias relevadas de este Tribunal, por ejemplo, en el siguiente fragmento: *“...tratándose el accionante de persona privada legalmente de su libertad locomotora, una obligación ineludible de la autoridad penitenciaria es la de prestar las debidas garantías para que no se afecte o lesione la vida, la integridad física y los demás derechos constitucionales que no hayan sido restringidos; vale decir, necesariamente habrá de cautelarse que sólo se cumpla la pena privativa a la que fue condenado, que implica la pérdida de su libertad, pero no el derecho a la integridad física y a la vida que evidentemente continúan siendo irrestrictos.*

Ello supone que, dentro de márgenes sujetos al principio de razonabilidad, las autoridades penitenciarias deben adoptar todas aquellas medidas estrictamente necesarias para preservar los derechos constitucionales de los internos, cada vez que existan elementos razonables que adviertan del eventual peligro en el que éstos se pueden encontrar.” (Sentencia N° 87/2020).

La circunstancia de que no se explicita que la falta de asignación presupuestal suficiente resulta una excusa jurídicamente inaceptable para la satisfacción de derechos fundamentales de las PPL (esto es, que el Estado es igualmente garante de su cumplimiento), impide profundizar en el análisis del discurso judicial relativo expresamente a este conflicto, que, aunque subyacente, no se expresa en la redacción del fallo.

2.B. El posicionamiento del Instituto Nacional de Rehabilitación-Ministerio del Interior en relación a las decisiones presupuestales en materia de cárceles

Una característica por demás llamativa en las argumentaciones de las contestaciones del MI-INR que se cuela en los Resultandos de algunos de los fallos relevados (y no siempre llega a ser analizada en los Considerandos), pasa por entender que los asuntos

presupuestales le son ajenos y, por ende, no es responsable por los incumplimientos de derechos fundamentales constatados que, a su juicio, derivan de esta causa. Así, por ejemplo, en la Sentencia N° 103/2020 del TAP de 1° Turno (en la que se trataba la irregularidad en la asistencia médica de una PPL con padecimientos psiquiátricos), se menciona como argumento de la defensa el siguiente: *“... a pesar de la certera intimación a dar cumplimiento al tratamiento sanitario, etc., fluye que el problema se asienta en las condiciones estructurales del módulo 8 y en particular los sectores C1 y C2 que desde larga data (basta repasar los informes anuales del Comisionado Parlamentario) se encuentran en condiciones inhumanas y degradantes”.*¹⁴

Una “defensa” similar del MI-INR se extrae del texto de la Sentencia N° 53/2021 el TAP de 2° Turno, en el que se trata el caso de tres PPL que habían sufrido atentados de otros presos en la Cárcel de las Rosas y solicitaban, por ende, su realojo: *“Argumenta que respecto a las actividades socio educativas, existen limitaciones propias de los recursos finitos del Estado, por las características del establecimiento y la población que en él se aloja...”.*¹⁵

También en la argumentación del MI-INR que se extrae del Considerando III de la Sentencia N° 40/2023 del TAP de 1° Turno, se desprende esta posición de ajenidad frente a las cuestiones presupuestales, en el caso en que se trataba el traslado de una PPL diagnosticada de tuberculosis a un establecimiento penitenciario alejado del lugar de residencia de su familia: *“Posteriormente agrega como motivo del traslado desde las Rosas al ex Comcar primero y posteriormente a la Unidad N° 7 de Canelones donde actualmente se encuentra recluso, la situación actual de público conocimiento, de sobrepoblación carcelaria y falta de agua en el establecimiento en el este y zona metropolitana del país, situación que*

¹⁴ Sentencia N° 103/2020.

¹⁵ Sentencia N° 53/2021.

se encuentra en conocimiento del comisionado parlamentario”.¹⁶

En otro de los fallos, sobre un caso ciertamente desolador referido a una PPL que, por no recibir atención médica a pesar de los reiterados pedidos prolongados en el tiempo (y ante la absoluta indiferencia del personal de la salud del establecimiento que incluso despreciaba sus quejas), terminó agravándose de tal manera que debió ser sometido a una intervención quirúrgica con secuelas crónicas que afectarán su calidad de vida, el MI-INR, responde indicando: “Son sabidos además por las autoridades judiciales los recursos logísticos y humanos con los que cuenta el INR”.¹⁷

Se desprende un posicionamiento similar en la reseña de las argumentaciones del MI-INR realizada en la Sentencia N° 210/2019 del TAP de 4° Turno: “Señaló que de proseguir el Comisionado con estas acciones y encontrando amparo en los Jueces no se logrará más que desarticular las políticas carcelarias que se están tratando de articular” y agrega: “Hizo referencia al presupuesto limitado que tiene”.

Este tipo de argumentación se reitera tanto que conduce a perplejidad, siendo que el MI integra el Poder Ejecutivo, mismo sistema orgánico que proyecta, administra y ejecuta el presupuesto nacional. A pesar de ello, parece concebirse a sí mismo como sectorizado o separado del Poder Ejecutivo y, por ende, irresponsable de las decisiones asumidas en materia presupuestal.

2.C. La falta o insuficiencia de asignación presupuestal (“escasez”) concebida como un hecho y su impacto para la consideración de la tensión gasto público-derechos fundamentales como problema jurídico

Esta postura de ajenidad, que llega al punto de ser concebida como una legítima excusa por parte del propio MI-INR para la trasgresión de derechos fundamentales de las PPL, se vincula, a su vez, con una de las constataciones más relevantes y claves del discurso judicial en materia de gasto público y

cárceles: la falta de asignación presupuestal, a la que se menciona también como “falta de recursos”, “falta de personal”, “escasez de recursos” y denominaciones similares, se asume como si se tratara de un *hecho de la naturaleza* (de la misma manera que se trataría una catástrofe natural, una sequía, una plaga, una pandemia) y, por ende, como una situación independiente de las decisiones humanas y, consiguientemente, por fuera del mundo del derecho.

Corresponde realizar una precisión nada menor en torno a este punto. No es que los tribunales entiendan que el derecho no tiene nada para decir ni hacer frente a la falta de asignación presupuestal cuando ella impacta en la satisfacción de los derechos fundamentales de las PPL (y, en varios de los casos relevados, este incumplimiento es notorio en lo que refiere a los presupuestos más básicos o elementales de estos derechos, como garantizar la alimentación, higiene, atención de salud, integridad física de la PPL). De hecho, varias de las sentencias reaccionan ante estas situaciones, ordenando diversos tipos de acciones institucionales; por ejemplo: intimaciones a desalojar los espacios más deteriorados de algunos centros penitenciarios, proporcionar atención médica, efectuar traslados, brindar alimentación adecuada, realizar seguimientos e informes de diverso tipo, etc.

El punto que se quiere resaltar es otro. Y es que la falta de asignación presupuestal en sí misma (léase como carencia de recursos, falta de personal, escasez, etc.), esto es, el estado de cosas frente o ante el que se reacciona es asumido por los tribunales (y por los demás operadores que intervienen en los casos) como una circunstancia que pertenece al mundo natural, como si se tratara de una modalidad de “lo dado”, una característica de la realidad externa que no tiene su causa en decisiones humanas.

Basta detenerse brevemente en esta distinción para apreciar que las asignaciones presupuestales (esto es, el plan de gastos del Estado) no solamente está constituido por decisiones humanas, sino que, además, estas decisiones se expresan en normas jurídicas (leyes de presupuesto y de rendición de

¹⁶ Sentencia N° 40/2023.

¹⁷ Sentencia N° 43/2023 del TAP de 1° Turno.

cuentas). En lo que refiere al presupuesto nacional, estas leyes son proyectadas por el Poder Ejecutivo (sistema orgánico que el MI-INR integra) y son objeto (o deberían serlo) de deliberación por parte del Parlamento y sujetas a su aprobación. No son fenómenos naturales frente a los que solamente se puede reaccionar de mejor o peor manera, como si se tratara de una inundación o un terremoto.

La consecuencia de la falta de conciencia de este aspecto no es menor, porque termina provocando que la tensión entre gasto público y cumplimiento de derechos fundamentales no pueda comprenderse y mucho menos plantearse como un problema jurídico. En efecto, un caso jurídico difícil en que esté en juego un problema de relevancia¹⁸, sólo puede ser jurídico si está en disputa la aplicación de reglas o principios, esto es, normas jurídicas. No hay problema jurídico posible entre fenómenos de la naturaleza y reglas o principios. Si se está ante una inundación, por ejemplo, no hay problema jurídico posible entre el hecho de que la fuerza del agua arrastre las casas y, por otra parte, si el Estado debe resarcir el daño producido, porque la fuerza del agua no tiene carácter normativo (al menos no en sentido jurídico), arrastra lo que arrastra (no hay en su acontecer ningún deber posible).

Consiguientemente, al no poder formular la tensión gasto público-derechos fundamentales como un problema jurídico, los límites a la respuesta pública se constriñen dramáticamente: sólo es posible reaccionar con remedios más o menos eficaces a una realidad que no admite modificación alguna.

Viene a cuento mencionar que, en el Preámbulo de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal¹⁹, se hace referencia expresa a que es la política fiscal, a través de la actuación de los órganos públicos competentes, la que toma las decisiones en relación a los recursos estatales, manifestación que no resulta menor en este

contexto. En efecto, en el numeral 5, se indica: *“La política fiscal define la disponibilidad, la distribución y el uso de los recursos con que los Estados cuentan para garantizar los derechos humanos...”* y en el numeral 6, se explicita que *“Los principios de derechos humanos apuntalan las funciones clave de la política fiscal y son completamente aplicables al contenido sustantivo de las políticas fiscales, así como a sus aspectos procedimentales”*. Este posicionamiento es discordante con el discurso asumido por los tribunales nacionales en materia de gasto público y cárceles.

Pues bien, esta postura que desconoce o ignora el carácter normativo de las asignaciones presupuestales se aprecia no sólo en los extractos de las contestaciones del MI-INR, sino también y especialmente en el discurso de los tribunales (y hasta en el de las defensas de las PPL). Así, por ejemplo, puede vislumbrarse esta postura en el Considerando V de la Sentencia N° 38/2021 del TAP de 1° Turno (habeas corpus correctivo individual por condiciones de reclusión en la Cárcel de las Rosas), en el que se acepta con total pasividad que las condiciones de las cárceles son deficitarias, pareciendo encomiar las soluciones precarias que adopta la Administración para enfrentarlas:

“Otras limitaciones, por su parte, obedecen a acontecimientos circunstanciales. Por ejemplo, la ausencia de cama, obedece a un aumento exponencial de la cantidad de reclusos del país en un régimen legal que impide integrar personas formalizadas con penadas. Y aunque pueda reprocharse que dicho aumento era un hecho previsible para la autoridad administrativa y resultó omisa en su solución, el recluso siempre contó con colchón donde pernoctar... En el mismo sentido, la insuficiencia del abastecimiento de agua para toda la población carcelaria a la vez es temporalmente solucionada mediante la habilitación por períodos determinados de tiempo para cada sector que permiten el aseo y cubrir las necesidades básicas. La rotura de las instalaciones eléctricas por parte de los propios reclusos (alargues y anexo de nuevas

¹⁸ Cfr. MACCORMICK, N. *Razonamiento jurídico y Teoría del Derecho*. Palestra Editores, Lima, 2018.

¹⁹ Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, ya citado.

tomas) es reparada en forma continua por la autoridad...”.

En otros fallos, se evidencia la asunción de que la falta de presupuesto para garantizar condiciones adecuadas de reclusión para las PPL responde a una suerte de fenómeno natural. Tal es el caso del siguiente fragmento del Considerando VI de la Sentencia N° 88/2022 del TAP 1° (habeas corpus correctivo individual), que confirma el rechazo del recurso interpuesto y en el que se cuela la siguiente afirmación: *“...si bien sabemos todos de las carencias de nuestras cárceles, ello no puede considerarse en el caso de ‘condiciones inadecuadas de la reclusión.*

“(…) Reiteramos que conocemos que el estado de las cárceles en nuestro país no es nada alentador, pero de ahí a adjudicarle a todo acto el carácter de arbitrario, para fundar pretensiones como la presente, que por razones de lugar se consideran tales, dista mucho de lo que pretendió el legislador con el instituto del ‘Habeas Corpus’ correctivo...”.

Otra vez se asume la falta de recursos como una circunstancia independiente del derecho, en el Considerando III.3 de la Sentencia N° 32/2023 del TAP de 3° Turno (habeas corpus correctivo individual, interpuesto por dos PPL que habían sido objeto de golpizas por otros presos): *“Ahora bien, a pesar de la conocida escasez de recursos humanos y materiales con los que cuenta la administración carcelaria para hacer frente a los delicados cometidos que la ley pone de su cargo y los inconvenientes y dificultades de todo orden que ello le genera...”.*

Asimismo, en los casos de recursos de habeas corpus correctivo de carácter colectivo, en los que se expone más directamente el argumento de la carencia presupuestal frente al incumplimiento de derechos fundamentales de las PPL, puede visualizarse esta característica del discurso judicial con mayor agudeza todavía. En la Sentencia N° 136/2019 del Juzgado Letrado en lo Penal de 34° Turno (condiciones de reclusión en el Módulo 8 del

COMCAR)²⁰, en el Considerando D), la Sede menciona la declaración de la Sra. A. J., Directora, en lo concerniente a la evaluación, tratamiento y diseño de políticas carcelarias, quien, al serle exhibidas fotografías que integran la prueba producida, manifiesta que son condiciones *“absolutamente inaceptables”*, relatando los esfuerzos que el INR efectuó, pero agregando que los mismos a su entender no se sostienen en el tiempo al no contar con personal suficiente y recursos

²⁰ La Sentencia abunda en detalles acerca de las deficientes condiciones de reclusión en el Módulo 8 del COMCAR, a partir de la profusa prueba producida. Así, refiere a informes del Comisionado Parlamentario de 26/04/2016 y 30/06/2016, que daban cuenta de la violencia en COMCAR: desde enero se habían registrado cinco muertes violentas en un sector, cincuenta y cinco incidentes con heridos de arma blanca, en los módulos no existen talleres, aulas ni espacios para usos múltiples, existen importantes dificultades para cobertura de salud debido a la carencia de personal. También menciona el Informe del ComPP de 21/11/2018, elevado al Ministerio del Interior, en el que se constata que, pese a las mejoras impulsadas, la situación no cambió y el Informe de 1º/02/2019, también dirigido al MI, recomendando nuevamente la implementación de un plan de prevención e integración social en el COMCAR.

Por otra parte, da cuenta de los extremos que emergen del relevamiento fotográfico adjunto a la demanda y no controvertido y admitido por el MI: hacinamiento, carencia de personal para que los reclusos puedan salir de sus celdas (pasando algunos de ellos más de quince días en las mismas), presencia de roedores, cucarachas, carencia de camas, colchones, baños en pésimas condiciones, carencia de luz eléctrica en algunas celdas, alimentación insuficiente y pobre de contenido, falta de espacios de aprendizaje, falta de colchones, salud deficitaria.

Menciona asimismo declaraciones de asesores técnicos del ComPP, incluyendo a un psicólogo que afirma que la situación constatada genera un incremento más para los factores de riesgo de suicidios y a un arquitecto que informa que los Sectores C1 y C2 no se encuentran aptos para ser habitados (a las condiciones ya mencionadas agrega que las celdas se llueven, haciendo los reclusos una pasta con la grasa de la comida y jabón para evitar medianamente que la lluvia ingrese a la celda).

escasos. Y, en el Considerando E), la Sede expresa:

“En qué disposición legal se encuentra que las personas inocentes²¹ no tengan derecho a salir de sus celdas por falta de personal, a dormir en cartones, a no contar con agua en algunos casos, sin energía eléctrica en otros, con una alimentación deficitaria, en régimen de hacinamiento.

La respuesta es obvia, en ningún ordenamiento jurídico.

(...) El Ministerio del Interior argumentó la imposibilidad de efectuar a corto plazo mejoras sustanciales en la carencia de fondos, tal afirmación no es pretexto para violentar los derechos humanos de las personas privadas de libertad.

Así la situación planteada ya advertida por los Sres. Jueces de ejecución en el informe de fecha 25 de abril de 2019 dirigido al Sr. Director de COMPEM constataron “hacinamiento, falta de cama, semanas o meses que los reclusos no salen al patio, nula actividad durante el día” determinando los magistrados que dichas condiciones violan los derechos fundamentales de los internos que configuran transgresiones a la normativa vigente tanto de carácter nacional como internacional.

Dichas constataciones fueron advertidas y comunicadas en anteriores informes sin haberse logrado mayores cambios.

El Ministerio del Interior, y el Instituto Nacional de Rehabilitación no han dado respuesta a la grave situación carcelaria del módulo 8 solicitadas desde el 2016 en múltiples oportunidades por el Comisionado Parlamentario ni dieron respuesta a las reiteradas solicitudes de los jueces letrados de ejecución”.

También se visualiza esta postura en el Considerando VI) de la Sentencia N° 3/2023 del Juzgado Penal de Ejecución y Vigilancia de Canelones de 2° Turno (habeas corpus

²¹ En este tramo de la Sentencia se hace referencia al sector en el que están recluidas las personas formalizadas que todavía no han sido objeto de condena, pero luego se extienden estas afirmaciones a la totalidad de la PPL.

correctivo colectivo interpuesto por el ComPP con patrocinio de la Facultad de Derecho en relación a las condiciones de reclusión del Módulo 2 de la Cárcel de Canelones)²²:

“El Ministerio del Interior argumentó que se están realizando mejoras paulatinas en varias Unidades entre las que tocará mejorar asimismo la Unidad N.º 7 señalando la imposibilidad de efectuar en los plazos pretendidos por el comisionado parlamentario cambios sustanciales por la carencia de fondos para dar respuesta a todos los programas reclamados por el accionante y considerando que muchas de las mejoras realizadas son vandalizadas por los PPL.”

Una posición parecida subyace al discurso jurídico de la Sentencia N° 213/2023 del Juzgado Letrado en lo Penal de 44° (habeas corpus correctivo colectivo interpuesto por operadores penitenciarios –personal civil que trabaja en establecimientos penitenciarios– por las condiciones de reclusión en la Cárcel

²² En la Sentencia se detallan las condiciones de reclusión por las que se promueve el recurso. De la inspección ocular realizada por la Sede, se relatan: condiciones de higiene irregulares, carencia de camas, cada celda cuenta con dos camas de material en malas condiciones, comida en el piso, falta de electricidad; las dimensiones de las celdas no poseen capacidad para alojar al número de personas que allí viven, por lo que se encuentran en situación de hacinamiento, existiendo colchones en mal estado apilados en el piso.

A partir de las declaraciones testimoniales de las PPL, el fallo entiende que surgen acreditadas condiciones indignas, que no cumplen con estándares mínimos que garanticen la protección y garantía de derechos básicos (relaciona testimonios recibidos, que relatan las siguientes condiciones: no tienen derecho a visitas ni comunicación telefónica, se bañan con una canilla que hay dentro de la celda junto al inodoro, hay ratas, no salen al patio exterior ni a la planchada –patio interno–, no tienen actividades, tiran agua hacia afuera y secan el piso para tirar colchones para dormir, tienen problemas de convivencia, las celdas cuentan con instalaciones eléctricas precarias hechas por los reclusos, calientan agua con una especie de calentador casero elaborado por ellos).

de Mujeres)²³. Así, en el Considerando 2.1, en

²³ Conviene realizar un apretado repaso de las condiciones de reclusión por las que se promueve el referido recurso. De acuerdo al relato contenido en la Sentencia, de los propios informes del MI surge hacinamiento por sectores destacándose sobrepoblación en todos, salvo el SET, quinto nivel, tránsito y preventivas reincidentes. De los sectores con hacinamiento, se destacan como problemáticos el 1ero Oeste con un 293%, 1ero Centro 404%, 2do Este con 141%, 2do Oeste 176%, 3ero Este 266%, 3er Polo 193%, 4to nivel 177% y 3ero Oeste con 155%. También informa el MI que existen 24 operadores penitenciarios disponibles en tanto otros 23 se encuentran con licencias superiores a 30 días. Estos 24 funcionarios se dividen en tres turnos, por lo que no están los 24 disponibles para atender 710 internas.

En el fallo se relaciona la declaración del ComPP que da cuenta del estado de deterioro de la infraestructura material, sobrepoblación, inadecuación del edificio, falta de recursos técnicos y personal. Respecto al quinto nivel, incorpora informe en conjunto con la Institución Nacional de Derechos Humanos (INDH) sobre atención en salud mental, especificando que el trato cruel no deriva de la existencia de agresiones, sino porque la persona está en estado de congelamiento y suspensión en su vida el cual le va a generar más deterioro, dando cuenta que la falta de personal y de actividades genera estado de violencia.

También relaciona informes de visitas no anunciadas del ComPP y el MNP de 23/06 y 20/07/2023, de los que surge que en el quinto nivel la infraestructura se encuentra en pésimas condiciones; en el ala B, recientemente reparada, el funcionamiento de duchas e inodoros era precario o inexistente, existen celdas sin lavatorios, con dispositivos irregulares para calentar agua con riesgo de electrocución, instalaciones eléctricas precarias (cables colgados y en el piso, sin aislamiento, además de presencia de agua en área) o inexistentes.

Asimismo, se detalla la prueba producida en otros informes y declaraciones: algunas mujeres dormían en un colchón en el piso o compartían cama, la guardia se encuentra físicamente muy alejada, falta de personal, imposibilidad de atender demandas de las reclusas, encierro durante todo el día (en algunos casos salida por una hora a la planchada), inexistencia de programas para prevenir

relación al problema del hacinamiento, frente al cual el MI-INR se había defendido aludiendo a un proyecto de construcción de un nuevo establecimiento penitenciario en Punta de Rieles, que estaba a estudio de la Oficina de Planeamiento y Presupuesto (OPP) y que solucionaría el problema de superpoblación, indica:

“... [el hacinamiento] por ahora no tiene una solución cierta por parte de la demandada, sino que se posición expectante a que la OPP pueda aprobar mediante el sistema de participación público privada la ampliación de Punta Rieles que permitiría el realojo de las reclusas en la misma aportando 500 plazas en una construcción que demoraría en el mejor de los casos 18 meses. Sin embargo, por ahora es una expectativa de la demandada cuyo único interés tutelable frente a ello es que la OPP se expida en los tiempos legales correspondientes, más no hay protección jurídica ante el rechazo de esa propuesta”.

Y en el Considerando 3.2, agrega:

autoeliminación. Se detectó el caso de tres mujeres que por su situación mental problemática se encontraban en aislamiento prolongado (separación sin contacto humano apreciable por más de 15 días seguidos), sin acceso a consulta psiquiátrica por meses. A su respecto no había seguimiento de psiquiatra, sólo tratamiento farmacológico. Ni para esas tres mujeres ni para las demás internas del nivel quinto se identificaron actividades recreativas o terapéuticas, educativas ni laborales.

En relación al hacinamiento, la demandada prácticamente no lo controvertió, informando la existencia de superpoblación.

Respecto de la falta de personal, se comprueba que los funcionarios penitenciarios no están pudiendo cumplir con gran parte de sus tareas de seguridad y mantenimiento producto del hacinamiento existente. Los testigos encargados de la seguridad refirieron estar solos por momentos para cubrir los niveles, especialmente en las jornadas cuando hay visitas y cómo ello afecta atender las demandas de las PPL (incluso reclusas que no salen durante toda la jornada a espacios de aire libre por la falta de personal que pueda asegurar movilidad).

“Tampoco se plantearon soluciones al hacinamiento actual, estamos a la espera de la voluntad de un órgano ajeno a quien tiene el cometido de organizar y gestionar las diferentes instituciones penitenciarias establecidas o a establecerse en el país, por lo que si bien puede argumentarse que ahora se depende de otro sector del Estado, con el respeto de la demandada, no puede quedarse de brazos cruzados durante todos estos -como mínimo- 18 meses de construcción una vez que la OPP autorice, si es que lo hace ya que puede rechazar. Entiendo que quien tiene en sus manos el cometido organizacional y de gestión, tiene la responsabilidad de ofrecer un camino alternativo al hacinamiento existente, pues como vimos, el hacinamiento por sí solo no configura el trato indigno, pero si lo sumamos a la falta de personal y el diseño de la cárcel de la unidad n° 5, resultó ser un combo que provoca amenaza y lesiona derechos fundamentales especialmente de las reclusas del multicitado sector nivel 5to”.

Pues bien, la asunción de la “escasez” como un hecho o fenómeno natural en el discurso judicial relativo al incumplimiento de derechos fundamentales de las PPL, resulta problemática por diversas razones. Y todas estas razones presentan, a su vez, dificultades relevantes.

La primera razón, es que da por bueno (esto es, entiende que resulta comprobado, notorio, incontrovertido), un “hecho” que resulta, por lo menos, discutible: la escasez misma.²⁴ Resulta importante realizar una distinción que puede parecer, a primera vista, artificiosa, pero que no sólo es fundamental, sino que, después de realizada, se apreciará fácilmente por su simpleza. Y es que no es para nada lo mismo el concepto de finitud que el concepto de escasez. Que algo sea finito significa que su número es limitado, por oposición a bienes

²⁴ En lo que sigue y, especialmente en lo que refiere a la consideración de la escasez desde la perspectiva ontológica, epistemológica y ética, se ha tomado como punto de partida a GÓMEZ, R. J. “El mito de la neutralidad valorativa de la economía neoliberal”. *Energeia*, 1(1), 2012, págs. 32-51). Disponible en: [El mito de la neutralidad valorativa de la economía neoliberal](#)

infinitos, inagotables, ilimitados. Algo muy diferente es que algo sea escaso, porque implica no solamente que es finito, sino que, además (y esto es clave), resulta insuficiente para contemplar las necesidades existentes. Aceptar la escasez significa dar por bueno que existirán necesidades insatisfechas, porque resulta imposible –de hecho–, contemplarlas todas. Muy distinto es admitir que el número de bienes de determinada clase es finito o, lo que es lo mismo, que su cantidad es limitada, porque, en tal caso, el problema será la distribución de ese bien de tal manera de satisfacer las necesidades existentes (sin tener por qué aceptar como una consecuencia inevitable que habrá necesidades que no podrán satisfacerse).²⁵

A lo anterior se agrega una complejidad adicional, cuando el “bien” del que se habla es el dinero (como suele ocurrir en el caso de las finanzas públicas), que tiene características peculiares en cuanto a su creación y cuya relación con el valor de transacción de los bienes existentes en una sociedad en un momento determinado tampoco es un hecho, sino un supuesto teórico derivado del paradigma neoclásico. Por lo que viene de decirse, ninguno de estos supuestos es problematizado en el discurso judicial acerca del gasto público.

Ahora bien, en una perspectiva ontológica, la escasez no es un hecho natural ni institucional, sino un juicio normativo, que también parte de presupuestos teóricos que conforman el paradigma neoclásico respecto de las finanzas públicas (fundamentalmente, que, por la finitud de los bienes y la insaciabilidad humana, deviene la escasez, que obliga a elegir medios para satisfacer necesidades). Por otra parte, la noción de escasez también está atravesada por supuestos epistemológicos, entre los que interesa destacar la idea de que la

²⁵ Puede ser ilustrativo incorporar un ejemplo simple, pero elocuente. Pensemos que hay cinco personas en una sala y cinco sillas. El número de sillas es finito o limitado, pero todas las personas pueden ver satisfecha su necesidad de sentarse, porque hay una silla para cada una. Las sillas no son escasas, son finitas.

racionalidad humana se reduce a la racionalidad instrumental, es decir, a la elección racional de medios para mejor satisfacer determinados fines y que, a su vez, presupone nociones para nada evidentes, tales como la racionalidad del mercado (maximización de ganancias de los agentes que transan en el mercado) y la eficiencia de los agentes (elección racional de medios para alcanzar fines). Por último, la escasez parte de supuestos éticos, que propugnan, entre otros, la naturaleza egoísta del ser humano y su ansia insaciable de acumulación, reconociendo al mercado como el lugar por excelencia de la libertad (colocando así a la ética del mercado fuera de todo juicio ético).²⁶

Una de las derivaciones más significativas de la noción de escasez (y de todos los supuestos teórico-valorativos que la inficionan) es que se legitima la desigualdad de distribución, que termina siendo vista como natural y justa. Trasladando estas nociones al terreno jurídico, resulta “natural” que haya insatisfacción de derechos fundamentales, incluso en las definiciones más básicas o elementales. Lo que más impacta (aunque no sorprenda, porque el paradigma neoclásico es el dominante), pues, del discurso judicial relevado es, justamente, que la escasez se asume como un hecho natural o, en el mejor de los casos, institucional: no se cuestiona, no se lleva al mundo de las decisiones humanas, no se le reconoce carácter normativo.

²⁶ Siguiendo con el ejemplo de las sillas y las personas en la sala, la racionalidad instrumental pone el acento en la elección racional de los medios, sin considerar fines u objetivos. Así, por ejemplo, si una de las personas llegase a la sala más temprano que las restantes, se entendería que resulta racional que acumule dos sillas (por ejemplo, sentándose en una y apoyando los pies en otra) y que la persona que llegó última permanezca parada (con lo que las sillas terminarían, efectivamente, siendo escasas). Muy distinto sería si se tomaran en consideración los objetivos y, por ejemplo, se estableciera como tal que todas las personas de la sala deberían estar sentadas, entonces, la racionalidad instrumental no resulta satisfactoria. Este último razonamiento es particularmente relevante para un discurso normativo como el jurídico.

La segunda razón por la cual asumir la escasez como un hecho es problemática es, porque, a partir de ese “hecho”, se extraen consecuencias normativas: como los recursos son escasos, la obligación de contemplar los derechos fundamentales de las PPL se flexibiliza o decae (o, dicho en otras palabras, está permitida su violación) o sólo puede prevenirse o repararse como se haría frente a un terremoto o una sequía, pero no adoptar decisiones que modifiquen esa realidad.

Como puede apreciarse con facilidad, este tipo de razonamiento incurre en la mentada falacia naturalista denunciada por Hume²⁷: extraer de algo que es (más allá de que, para este caso, efectivamente se trate o no de un “es”), algo que debe ser; o, en otras palabras, de premisas descriptivas, se pretende extraer como conclusión una proposición normativa o valorativa. Este tipo de argumento comete esta falacia en tanto contiene una laguna lógica: no hay implicación lógica de las premisas a la conclusión. En efecto, aun aceptando que la escasez fuera un hecho, de esa constatación no sería correcto extraer una prescripción. (Para el caso: si los bienes fueran escasos para satisfacer determinadas necesidades, no se sigue de ello que tales necesidades *deban* ser insatisfechas). En razonamientos jurídicos (en los que el peso de las premisas normativas resulta indudable), detectar esta falacia resulta clave y permite detectar falencias en la construcción y justificación de la argumentación, como ocurriría en este caso.

Y la tercera razón por la que esta característica del discurso judicial resulta problemática es que, en toda esta argumentación, como se dijera, parece desconocerse que el plan de gastos del Estado es, por definición, un instrumento jurídico, expresado en una Ley (Ley de Presupuesto y Leyes de Rendición de Cuentas) y, por ende, las asignaciones de

²⁷ Cfr. HUME, D. (1739-40). *A treatise of human nature*, D.F. Norton and M.J. (Eds). Norton. Oxford: Oxford University Press. (2000) y L.A. Selby- Bigge and P.H. Nidditch, Oxford at The Clarendon Press: London, 1978.

recursos no sólo son decisiones humanas, sino, además, normas jurídicas. Esto conlleva que no se trate el conflicto gasto público (Ley de Presupuesto) - derechos fundamentales como un problema jurídico, porque se conciben las finanzas públicas, al menos en lo que respecta al gasto, recortadas del mundo del derecho. Y, a su vez, plantea dificultades, porque el discurso judicial en materia de habeas corpus correctivo ni siquiera entiende esta tensión como un problema jurídico. Ello evidentemente complica la identificación de los términos con los que se construye este conflicto como caso jurídico complejo, porque para las sentencias relevadas no hay tal caso jurídico (no hay un problema de relevancia entre reglas o entre reglas y principios, sino simplemente para definir cuál es la reacción esperada por parte del derecho frente a determinados hechos).

Resulta pertinente mencionar, por su disonancia con lo que viene de desarrollarse, que el Principio N° 1 de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal establece que *“La realización de los derechos humanos debe ser una finalidad fundamental de la política fiscal”*, estableciendo el deber para los Estados de asegurar que la política fiscal esté al servicio de los derechos humanos²⁸. Reconducir las decisiones de política fiscal al mundo del derecho en el razonamiento jurídico y, más aún, exigir su compatibilización con los derechos fundamentales reconocidos en los textos positivos, conlleva una transformación ineludible en la perspectiva del problema que se trata en este trabajo (así como en cualquier problema relativo al incumplimiento de derechos fundamentales que pretenda justificarse por cuestiones presupuestales).

III.2.D. La insuficiencia de recursos como justificación para el incumplimiento de los derechos fundamentales de las PPL

De cualquier manera y a pesar de que este conflicto se coloca por fuera del Derecho, al menos concebido como una tensión entre

razones morales y razones institucionales, en muchos casos los tribunales entienden que la mentada escasez no es excusa para el incumplimiento. Tal es el caso, por ejemplo, del Considerando III.2 de la Sentencia N° 43/2023 del TAP de 1° Turno:

“Las defensas ensayadas remiten principalmente a la eventual omisión de ASSE (ente estatal), CASMU (prestadora de salud privada del actor) y a otros, cuando no, contradictoriamente, a insuficiencia de recursos del INR para traslados del interno o de los medicamentos que le eran indicados antes de promoverse la acción...”

(...) Siendo así, es obvio que –tal como se adelantara en el Considerando II)- por mayores que sean las carencias en recursos humanos y materiales con los que cuenten aquellos organismos públicos a los que le ha sido asignada tan delicada tarea; lo cierto y lo concreto es que tal circunstancia nunca puede excusar la omisión total o parcial en que incurran sus agentes en su labor de garantizar la atención médica (en su más amplia concepción y alcance) de aquellos que se encuentran privados de su libertad en los establecimientos carcelarios del país.”

Esta perspectiva coincide con el numeral 5.3 de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, que, bajo la denominación de “Inexcusabilidad” establece que *“los Estados no pueden excusar su incapacidad de eliminar un trato diferenciado sobre la base de la falta de recursos, a menos que muestren que han usado todos los recursos a su disposición en un esfuerzo por abordar y terminar con la discriminación como una cuestión prioritaria”*. Asimismo, en la Directriz N° 2 de este mismo Principio N° 5, se dispone que los Estados deben realizar asignaciones presupuestarias para reducir las desigualdades sociales y, más específicamente que *“Los Estados partes asumen la responsabilidad de velar por la vida e integridad física de las personas privadas de la libertad y no pueden invocar la falta de recursos financieros u otros problemas logísticos como atenuante de esa responsabilidad”*.

Este tipo de razonamiento también se detecta en el Considerando 3.2 de la

²⁸ Numeral 1.2 de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, ya citado.

Sentencia N° 213/2023 del Juzgado Letrado en lo Penal de 44° Turno (Cárcel de Mujeres):

“Es obvio que no depende únicamente de la voluntad del INR la construcción de una nueva cárcel de mujeres y/o una ampliación, etc., ni tampoco que automáticamente mañana aparezcan como por arte de magia funcionarios penitenciarios para atacar el déficit de personal.

Sin embargo, puede reprochársele que la actividad hasta ahora desplegada no necesariamente se condice con un tratamiento razonable de la situación de violación de derechos humanos relacionada más arriba. La falta de personal como dijo la demanda, hacía casi tres años que no se daban nuevos ingresos, recién ahora hay una selección en formación que en febrero 2024 ingresarán al INR y éste derivará a los centros que más lo necesiten para favorecer la calidad del servicio, sin embargo, durante estos tres años los números de reclusas en la unidad 5 fueron subiendo y por ahora, no se dio algún plan de acción para resolver el problema de la falta de personal (...).

Tampoco se plantearon soluciones al hacinamiento actual, estamos a la espera de la voluntad de un órgano ajeno a quien tiene el cometido de organizar y gestionar las diferentes instituciones penitenciarias establecidas o a establecerse en el país, por lo que si bien puede argumentarse que ahora se depende de otro sector del Estado, con el respeto de la demandada, no puede quedarse de brazos cruzados durante todos estos -como mínimo- 18 meses de construcción una vez que la OPP autorice, si es que lo hace ya que puede rechazar. Entiendo que quien tiene en sus manos el cometido organizacional y de gestión, tiene la responsabilidad de ofrecer un camino alternativo al hacinamiento existente, pues como vimos, el hacinamiento por sí solo no configura el trato indigno, pero si lo sumamos a la falta de personal y el diseño de la cárcel de la unidad n° 5, resultó ser un combo que provoca amenaza y lesiona derechos fundamentales especialmente de las reclusas del multicitado sector nivel 5to”.

Por último, conviene hacer una referencia adicional a la Sentencia N° 213/2023 del Juzgado Letrado en lo Penal de 44° Turno, en

lo que refiere a la contestación del MI-INR, puesto que es el único caso en que surge una argumentación que toma al presupuesto como una norma jurídica (al menos a partir de los argumentos que se reconstruyen en los fallos), aunque luego este razonamiento no sea tratado en los Considerandos. En esta Sentencia se reseña que el MI-INR sostuvo que hacer lugar a lo solicitado en el recurso interpuesto implicaba entrometerse en aspectos de buena administración estatal y en leyes presupuestales conforme a lo dispuesto en los art. 86 y 214 de la Constitución. En relación a este mismo caso, en la nota de prensa que comenta la Sentencia de segunda instancia emitida por el TAP de 2° Turno, se incluye la siguiente reseña: *“...el Ministerio del Interior señaló que se violan las normas presupuestales al “pretender controlar la administración del establecimiento carcelario y del personal que cumple funciones en el mismo”. Según dice, esto implicaría que “el Poder Judicial creará un presupuesto paralelo al votado anualmente en el Parlamento al disponer en la sentencia la forma en que debe gastar el presupuesto, disponiendo un plan de obras”, también de los funcionarios y de la redistribución de estos”*²⁹.

Lamentablemente, no surge de dicha nota de prensa que esta argumentación haya sido tratada en el discurso directo del Tribunal (Considerandos) y hasta ahora no se ha podido acceder al texto del fallo para corroborarlo. Si fuera así, podría tratarse de la

²⁹ [Autor no identificado]. “Habeas corpus en Unidad 5: Tribunal de Apelaciones mantuvo parcialmente los reclamos de los funcionarios”. *ladiaria*. (10 de octubre de 2023). [Hábeas corpus en Unidad 5: Tribunal de Apelaciones mantuvo parcialmente los reclamos de los funcionarios | la diaria](#)

El artículo que da cuenta del fallo de primera instancia también es publicado en este mismo medio de prensa: [Autor no identificado] “Operadores y policías de la Unidad 5 presentaron un habeas corpus para que dejen de ingresar mujeres a esta cárcel que tiene 184% de hacinamiento”. *ladiaria*. (1° de setiembre de 2023). . [Operadores y policías de la Unidad 5 presentaron un habeas corpus para que dejen de ingresar mujeres a esta cárcel que tiene 184% de hacinamiento | la diaria | Uruguay](#)

única Sentencia que hasta ahora esboza la tensión gasto público/presupuesto-derechos fundamentales como problema jurídico.

IV. Conclusiones

Por lo que viene de verse, el discurso judicial relevado no visualiza las decisiones acerca del gasto público como expresadas en una norma jurídica (Ley de Presupuesto). Por ende, no concibe el conflicto ley de presupuesto vs. derechos fundamentales como un eventual problema de relevancia ni, consiguientemente, como un caso jurídico complejo³⁰.

Esta forma de posicionarse frente a la falta de asignación presupuestal para la satisfacción de las más elementales expresiones de los derechos fundamentales de las PPL refleja, en menor o mayor medida, el paradigma dominante acerca de la comprensión de las finanzas públicas (paradigma neoclásico) y sus presupuestos teóricos, como la noción de escasez. Más allá de otros problemas en relación a la esfera de competencia e interacción de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, esta perspectiva reduce significativamente el campo de acción posible para el Derecho (sólo puede actuar sobre las consecuencias –como un eventual remedio ante incumplimientos ya verificados- pero no sobre las causas).

La política jurídica en materia fiscal no es parte del escenario del discurso judicial. Ello empobrece y afecta la justificación interna de la argumentación y coloca la insatisfacción de derechos básicos como una premisa fáctica de dicha argumentación.

Por tal razón, se resalta la importancia de fortalecer las perspectivas que integran el Derecho o al menos las razones morales a la Política Fiscal, sea a través de principios, como es el caso de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, u otro tipo de iniciativas, pero, en última instancia, incorporadas al razonamiento jurídico, rescatándolas de una esfera extra-normativa que escapa la decisión humana. Y pensar estas decisiones desde lo normativo implica

un salto significativo para exigir que la satisfacción de derechos fundamentales sea el objetivo de cualquier plan de gastos estatal, por más simple y básica (y, a la vez, por el momento lejana) que parezca esta pretensión.

³⁰ Cfr. MacCormick, cit.

TÍTULO II

OBLIGACIONES TRANSVERSALES

LA DEUDA PÚBLICA EN LA TRAMA DE LOS PRINCIPIOS DE DERECHOS HUMANOS EN LA POLÍTICA FISCAL

Francisco Ferrer

I. Introducción

Se pretende aquí analizar el papel que en los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal* posee la reflexión sobre la deuda pública. Más allá de las referencias explícitas que el documento dirige al endeudamiento público y su sostenibilidad, resulta necesario vincular¹ las obligaciones y guías que emergen de sus principios, sub-principios y directrices a efectos de determinar el tipo de acciones que se pretende que los Estados lleven a cabo a la hora de decidir sus políticas de endeudamiento. Idéntica tarea resulta necesaria para establecer los parámetros a partir de los cuales se intenta asegurar la rendición de cuentas de los diversos actores que intervienen en las operaciones que concluyen en la toma de deuda pública estatal y/o en su renegociación y/o reestructuración, involucrando a Estados (tanto como deudores como acreedores), instituciones financieras internacionales o regionales y acreedores privados.

¹ En el apartado, *Estructura e Interpretación*, el documento señala que “[l]os diferentes principios deben leerse de forma armónica, no existiendo jerarquía entre sí, ni entre los principios contenidos en cualquiera de los títulos del documento. En casos de aparente tensión entre diversos principios, el documento sugiere algunas pautas para su interpretación armónica” (*Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I), p. 9. También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>). Aclara con posterioridad que la interpretación armónica no solo se debe practicar entre los principios, sino que rige también a la que se desarrolla sobre los diversos marcos normativos que se aplican a la política fiscal. Estos últimos deben interpretarse “en armonía con sus obligaciones en derechos humanos, dando prevalencia a dichas obligaciones por sobre otras del derecho internacional” (*Principios Generales*, 1.4., *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado).

II. La reflexión sobre la deuda pública en los Principios Generales

El título Principios Generales está integrado por dos principios. El primero de ellos establece que “[l]a realización de los derechos humanos debe ser una finalidad fundamental de la política fiscal”². La vinculación con la temática en análisis queda en evidencia cuando se relaciona el principio con la definición de política fiscal explicitada en el documento: se asume que ella integra “al conjunto de políticas para la gestión del gasto y de los ingresos públicos, y comprende todas las técnicas a través de las cuales los Estados obtienen y asignan recursos, incluida... la deuda pública...”³.

La adopción del principio determina las acciones que los Estados deben adoptar a la hora de decidir financiar su gasto a través de operaciones de crédito público (una de las “técnicas a través de las cuales los Estados obtienen y asignan recursos”). Ahora bien, también establecen un marco a partir del cual estos Estados reestructuran deuda pública existente (una de las políticas decisivas, en circunstancias extremas, “para la gestión del gasto”).

En síntesis, tanto la celebración de operaciones de crédito que determinan endeudamiento como la reestructuración de la deuda existente deben perseguir, como finalidad fundamental, la realización de los derechos humanos. El documento pone en evidencia la relación que existe entre ambas fases del endeudamiento público y la realización de los derechos humanos: Si bien los Estados recurren al empleo del crédito público para la obtención de recursos, una vez concretadas las operaciones en que se

² Principios Generales, 1, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

³ Definiciones, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado, p. 10.

materializan, se configura deuda pública. A su vez, la satisfacción de intereses y amortización de deuda compite con otros gastos, entre ellos, los que permiten la realización de derechos humanos. Un alto nivel de endeudamiento, limita la capacidad del Estado para desarrollar políticas contracíclicas, pone en riesgo el crecimiento e impacta sobre la satisfacción de los derechos humanos. En este sentido, se ha sostenido que “[u]n nivel de endeudamiento elevado puede menoscabar la capacidad de las autoridades económicas de incrementar el gasto o recortar los impuestos para compensar la debilidad del crecimiento económico”, a la vez que “[l]os pagos de intereses de la deuda también provocan un desplazamiento del gasto en educación, atención sanitaria e infraestructura, inversiones que ayudan a un país a crecer durante muchos años⁴”.

La condición que garantiza que ni la decisión de recurrir a operaciones de crédito público para financiar gasto ni la decisión de reestructurar los compromisos existentes, resulten nocivos para la realización de derechos humanos es que la deuda que generen resulte sostenible. Ahora bien, resulta una tarea compleja precisar el alcance de lo que se entiende por sostenibilidad y luego utilizarlo para establecer políticas de endeudamiento público. La primera dificultad que se debe enfrentar es que la sostenibilidad de la deuda presenta diversas dimensiones (entre otras, fiscal, externa, de solvencia, de riesgos, de sobreendeudamiento, de desarrollo y derechos humanos) y no puede afirmarse a priori que una sola de ellas resulte suficiente para determinar su alcance.

El principio en análisis sugiere la necesidad del empleo de un parámetro multidimensional de deuda. En este sentido, más allá de destacar que la dimensión de derechos humanos resulta fundamental, esta no deja de ser una finalidad

⁴ GASPAR, Vitor; RALYEA, John y TURE, Elif: “La deuda elevada dificulta la respuesta de los países a los rápidos cambios en la economía mundial”, en *Diálogo a Fondo. El blog del FMI sobre temas económicos de América Latina*, 10/4/2019. Disponible en: <https://blog-dialogoafondo.imf.org/?p=11011> [Fecha de última consulta: 14/4/2024].

entre otras posibles que puede reconocer el parámetro elegido.

Los enfoques multidimensionales pretenden incorporar en un marco referencial común, a idéntico tiempo y en forma conjunta, a los indicadores de sostenibilidad de deuda considerados relevantes para el caso en estudio, de modo tal que permitan el control y la toma de decisiones sobre deuda por los Estados.

III. Obligaciones transversales aplicables a la deuda pública de los estados

III.1. La obligación de asegurar una política de endeudamiento socialmente justa.

El título dedicado a las “Obligaciones transversales aplicable a la política fiscal” comienza estableciendo el principio a partir del cual “[l]os estados deben asegurar que su política fiscal sea socialmente justa⁵”.

En el apartado anterior, se ha explicitado que entre las políticas para la gestión del gasto y de los ingresos públicos comprendidos en la definición de política fiscal, el documento señala a la deuda pública. En consecuencia y en lo que aquí importa, cabe concluir que el documento impone el deber a los Estados de asegurar una política de endeudamiento socialmente justa.

III.1.A. La obligación de gestionar la deuda sin obstaculizar el disfrute de derechos humanos

Como consecuencia de ello, para asegurar que la deuda sea socialmente justa, el documento incorpora un sub-principio, que denomina “Principios deuda pública,” que impone a los Estados la obligación de “[g]estionar su deuda pública de forma que no obstaculice el mejoramiento de las condiciones que garantizan el disfrute de los derechos humanos⁶”. Cabe recordar que la gestión de la deuda pública involucra las decisiones

⁵ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 3, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

⁶ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 3.3., *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

adoptadas por los Estados de financiar su gasto a través de operaciones de crédito público y también sus decisiones dirigidas a reestructurar deuda pública existente. De conformidad con el sub-principio en análisis, en ninguna de estas hipótesis se debe obstaculizar el mejoramiento de las condiciones que garantizan el disfrute de los derechos humanos.

III.1.A. El enfoque de derechos humanos para la gestión de la deuda pública

Este sub-principio es complementado con una directriz específica que recomienda “[i]ncorporar un enfoque de derechos humanos en la gestión de la deuda,” cuyo alcance será analizado a continuación.

Tal como se señaló al analizar el título dedicado a Principios Generales, el documento no impone que la sostenibilidad de la deuda sea analizada exclusivamente a partir de un enfoque de derechos humanos, sino que este sea incorporado, pudiendo coexistir con otros. Ello equivale a que debe ser una de las dimensiones necesarias a partir de las cuales el Estado determina la sostenibilidad de su deuda y luego fija las políticas de endeudamiento.

En este punto, es necesario delimitar el enfoque de derechos humanos al que el documento refiere. Este enfoque –conocido también como perspectiva del desarrollo, el crecimiento y los derechos humanos– establece que una deuda es sostenible cuando la atención de las obligaciones que implica no impide el crecimiento y desarrollo sostenido, ni la satisfacción de los derechos humanos.

Es, por otra parte, el enfoque propuesto por una serie de Resoluciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas⁷.

Requiere para reputar una deuda como sostenible que se cumplan dos condiciones básicas en tiempos de atención normal de la deuda y una condición complementaria establecida para las situaciones en las que resulte necesario reestructurar la deuda. Respecto de las condiciones básicas, en primer lugar, se requiere que la atención del servicio de deuda no inhiba un crecimiento económico sostenido, inclusivo y equitativo ni el desarrollo

sostenible. En segundo lugar, se pretende que la atención del servicio de deuda no desvíe recursos necesarios para asegurar la efectividad de los derechos humanos y, en particular, el logro de los entonces Objetivos de Desarrollo del Milenio⁸, actuales Objetivos de Desarrollo Sostenible⁹. La condición complementaria, que rige en casos en los que resulte necesaria una reestructuración de deuda, establece que, especialmente frente a una alternativa tan traumática, deben respetarse las condiciones anteriores.

Es preciso detenerse ahora en los instrumentos que consagraron esta perspectiva, a partir de los cuales la sostenibilidad de la deuda debe ser además considerada un principio de derecho internacional público o un principio general del derecho¹⁰. Ello, a efectos de determinar posteriormente el alcance de la sostenibilidad de la deuda en los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal.

III.1.A.1. Sostenibilidad de deuda a la luz de los ODM y ODS

Por Resolución N° 55/2, la AGNU¹¹ aprobó la Declaración del Milenio. La Asamblea se comprometió a realizar “esfuerzos para liberar a nuestros semejantes... de las condiciones abyectas y deshumanizadoras de la pobreza extrema”, haciendo “realidad para todos ellos el derecho al desarrollo y a poner a toda la especie humana al abrigo de la necesidad”. Creó para ello “en los planos nacional y mundial un entorno propicio al desarrollo y a la eliminación de la pobreza”. En lo que aquí refiere, pidió a los países adelantados “que apliquen sin más demora el programa mejorado de alivio de la deuda de los países

⁸ En adelante, ODM.

⁹ En adelante, ODS.

¹⁰ Confr. BOHOSLAVSKY, Juan Pablo; GOLDMANN, Matthias, “An Incremental Approach to Sovereign Debt Restructuring: Sovereign Debt Sustainability As a Principle of Public International Law”, *Yale Journal of International Law*, Vol. 41, N° 2, s/d, 8/11/2016.

¹¹ A/RES/55/2, “Declaración del Milenio”, 13/9/2000. Disponible en:

<https://www.un.org/spanish/milenio/ares552.pdf>

[Fecha de la última consulta: el 14/4/2024].

⁷ En adelante, AGNU.

pobres muy endeudados y que convengan en cancelar todas las deudas bilaterales oficiales de esos países a cambio de que [estos] demuestren su firme determinación de reducir la pobreza”. A idéntico tiempo expresó la decisión de “abordar de manera global y eficaz los problemas de la deuda de los países de ingresos bajos y medios adoptando diversas medidas en los planos nacional e internacional para que su deuda sea sostenible a largo plazo”.

En este contexto, los ODM fueron ideados como hoja de ruta para poner en marcha la Declaración del Milenio.

Los ODM estaban compuestos de objetivos y el último de ellos instaba a los países desarrollados a adoptar medidas para aliviar la deuda, incrementar la asistencia a los países en desarrollo y promover un mercado más justo.

En 2015, luego del cumplimiento del plazo previsto para el cumplimiento de los ODM, por N° Resolución 70/1, la AGNU aprobó la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible¹². La Asamblea reconoció: “[l]a erradicación de la pobreza en todas sus formas y dimensiones, incluida la pobreza extrema, es el mayor desafío a que se enfrenta el mundo y constituye un requisito indispensable para el desarrollo sostenible”.

Entre los Objetivos de Desarrollo Sostenible, de carácter integrado, indivisible y de aplicación universal, estableció uno dirigido a fortalecer los medios de implementación y revitalizar la Alianza Mundial para el Desarrollo Sostenible, incluido en forma específica el deber de “[a]yudar a los países en desarrollo a lograr la sostenibilidad de la deuda a largo plazo con políticas coordinadas orientadas a fomentar la financiación, el alivio y la reestructuración de la deuda, según proceda, y hacer frente a la deuda externa de los países pobres muy endeudados a fin de reducir el endeudamiento excesivo”.

¹² A/RES/70/1, “Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible”, 25/9/2015. Disponible en: https://unctad.org/meetings/es/SessionalDocuments/ares70d1_es.pdf [Fecha de la última consulta: el 14/4/2024].

El recorrido efectuado pone en evidencia la evolución de la perspectiva de sostenibilidad de deuda que fue desarrollando la AGNU desde la Declaración del Milenio hasta la Agenda para el Desarrollo Sostenible. En primer lugar, estableció como condición de sostenibilidad que la atención del servicio de deuda no desviara recursos necesarios para asegurar la efectividad de los derechos humanos, en particular, el logro de los entonces ODM, actuales ODS. La erradicación de la pobreza extrema, además de garantía de satisfacción de derechos humanos, fue reconocida como necesaria para lograr el desarrollo sostenible. En segundo lugar, en forma paulatina, fue configurándose la condición restante, dirigida a que la atención del servicio de deuda no inhiba un crecimiento económico sostenido, inclusivo y equitativo ni el desarrollo sostenible. La mención al desarrollo sostenible aparece en forma explícita en las referencias a la sostenibilidad de la deuda, mientras que a la del crecimiento se arriba integrando las cláusulas respectivas con el resto del instrumento. La evolución terminará de configurarse en las resoluciones de la AGNU sobre reestructuración de deuda, que resulta conveniente analizar por separado.

III.1.A.2. Sostenibilidad de deuda y procesos de reestructuración

En la Resolución N° 68/304, la AGNU decidió elaborar y aprobar, mediante un proceso de negociaciones intergubernamentales: “*un marco jurídico multilateral para los procesos de reestructuración de la deuda soberana con miras a, entre otras cosas, aumentar la eficiencia, la estabilidad y la previsibilidad del sistema financiero internacional y lograr un crecimiento económico sostenido, inclusivo y equitativo y el desarrollo sostenible, de conformidad con las circunstancias y prioridades nacionales*”¹³

Más allá de que el diseño quedó sujeto a las negociaciones que deberían celebrarse, existe

¹³ A/RES/68/304, “Hacia el establecimiento de un marco jurídico multilateral para los procesos de reestructuración de la deuda soberana”, 9/9/2014. Disponible en: <https://undocs.org/es/A/RES/68/304> [Fecha de la última consulta: el 14/4/2024].

una novedad importante: se impone una condición necesaria al resultado de tal acuerdo, o, lo que es lo mismo, se identifica el propósito que el marco jurídico multilateral debe lograr inexcusablemente. Es evidente que el acontecimiento no está dado por el requerimiento dirigido a lograr un aumento de la eficiencia y de la estabilidad del sistema financiero, sino por la necesidad de que el marco jurídico garantice *“un crecimiento económico sostenido, inclusivo y equitativo y el desarrollo sostenible”, adaptado, además, a “las circunstancias y prioridades nacionales”*.

En ese contexto, reconoce como elemento central de los procesos de reestructuración de la deuda *“la determinación de la capacidad real de pago, de modo que no afecten negativamente al crecimiento económico y al cumplimiento de los aspectos pendientes de los Objetivos de Desarrollo del Milenio, los Objetivos de Desarrollo Sostenible y la Agenda para el Desarrollo después de 2015”*.

Posteriormente, por Resolución N° 69/247, la AGNU aprobó las modalidades para aplicar la Resolución

N° 68/304. En tal sentido, decidió establecer un Comité Especial que elaborara, mediante un proceso de negociaciones intergubernamentales, *“un marco jurídico multilateral para los procesos de reestructuración de la deuda soberana con miras a, entre otras cosas, aumentar la eficiencia, la estabilidad y la previsibilidad del sistema financiero internacional y lograr un crecimiento económico sostenido, inclusivo y equitativo y el desarrollo sostenible, de conformidad con las circunstancias y prioridades nacionales”*¹⁴. Ello debe ser leído como un nuevo énfasis sobre el cambio de perspectiva adoptado por la AGNU, al reiterar también al Comité Especial los expresos fines que debe seguir en su misión.

En cumplimiento de lo dispuesto, el Comité Especial sobre los Procesos de

¹⁴ A/RES/69/247, “Modalidades para aplicar la resolución 68/304, titulada ‘Hacia el establecimiento de un marco jurídico multilateral para los procesos de reestructuración de la deuda soberana’”, 29/12/2014. Disponible en: <https://undocs.org/es/A/RES/69/247> [Fecha de la última consulta: el 14/4/2024].

Reestructuración de la Deuda Soberana presentó a la AGNU su informe. Señala el déficit que presenta el sistema actual, en tanto carece *“de soluciones orientadas al crecimiento”* para los problemas de crisis de deuda. A partir de tales premisas, el Comité, *“a fin de mejorar las prácticas internacionales de reestructuración de la deuda soberana”*, reconoce un grupo de principios, esperando que *“contribuyan a fomentar la eficacia, la estabilidad y el carácter previsible del sistema financiero internacional y promover el logro de un crecimiento y un desarrollo sostenible, de conformidad con las prioridades nacionales, así como el respeto de los derechos humanos”*¹⁵.

Estos principios son receptados por la AGNU en la Resolución N° 69/319. La adopción de los principios importa, a idéntico tiempo, un nuevo cambio de perspectiva respecto a cómo debía ser cubierto el vacío regulatorio existente en materia de reestructuración de deuda soberana. Atento a los obstáculos fácticos que presenta su concreción, la AGNU deja temporalmente de lado la concreción del marco jurídico multilateral para comenzar a transitar una senda gradualista.

El aporte de la AGNU fue reconocer que el objetivo principal de una reestructuración de deuda es el de lograr un crecimiento económico sostenido, inclusivo y equitativo y el desarrollo sostenible del Estado deudor, y que para ello deben considerarse especialmente las circunstancias y prioridades nacionales.

Siguiendo tales parámetros, la AGNU declaró que *“los procesos de reestructuración de la deuda soberana deben guiarse por los Principios Básicos sobre los Procesos de Reestructuración de la Deuda Soberana”*¹⁶.

Se enumeran nueve principios, de los cuales interesa destacar aquí el de la sostenibilidad. Para la AGNU, significa: “[l]as

¹⁵ A/AC.284/2015/2, “Informe del Comité Especial sobre los Procesos de Reestructuración de la Deuda Soberana”, 4/8/2015. Disponible en: <https://undocs.org/es/A/AC.284/2015/2> [Fecha de la última consulta: el 14/4/2024].

¹⁶ A/RES/69/319, 69/319, “Principios básicos de los procesos de reestructuración de la deuda soberana”, 10/12/2015. Disponible en: <https://undocs.org/es/A/RES/69/319> [Fecha de la última consulta: el 14/4/2024].

reestructuraciones de la deuda soberana deben realizarse de manera oportuna y eficiente y crear una situación de endeudamiento estable en el Estado deudor, preservando desde el inicio los derechos de los acreedores y a la vez promoviendo el crecimiento económico sostenido e inclusivo y el desarrollo sostenible, minimizando los costos económicos y sociales, garantizando la estabilidad del sistema financiero internacional y respetando los derechos humanos”.

Emerge aquí la forma más desarrollada que ha logrado el parámetro de sostenibilidad de deuda desde una perspectiva de crecimiento, el desarrollo y los derechos humanos.

III.1.A.3. La sostenibilidad de la deuda en los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal

El enfoque de derechos humanos que el documento impone a la política de endeudamiento de los Estados, resulta una apropiación del desarrollo realizado por la AGNU de la sostenibilidad de la deuda desde la perspectiva del desarrollo, el crecimiento y los derechos humanos.

En consecuencia, para los Principios, para que una deuda pueda ser reputada socialmente justa, debe cumplir con las siguientes condiciones, ya adelantadas:

a. En primer lugar, que la atención del servicio de deuda permita un crecimiento económico sostenido, inclusivo y equitativo y el desarrollo sostenible.

En ese contexto, cobra cabal sentido la directriz a partir de la cual la política de endeudamiento debe tener en cuenta “*los compromisos internacionales en materia de desarrollo sostenible en sus marcos de evaluación de la sostenibilidad de la deuda externa*”¹⁷. También aquella otra a partir de la cual en los análisis de sostenibilidad de la deuda se deben incorporar “*normas de sostenibilidad social y ambiental*”.

b. En segundo lugar, que la atención de la deuda respete los derechos humanos.

Esta condición es desarrollada por la directriz por la que se recomienda asegurar que ninguna decisión sobre endeudamiento “*contradiga las obligaciones de proteger, respetar y garantizar los derechos humanos*.” Ello se complementa con la directriz que establece que en los análisis de sostenibilidad de deuda se deben incorporar “*las obligaciones de derechos humanos*” y “*un índice de vulnerabilidad más amplio, a fin de velar porque el servicio de la deuda no menoscabe el disfrute de los derechos humanos*”¹⁸.

c. En tercer lugar, el énfasis en el necesario cumplimiento de las condiciones anteriores frente a la hipótesis de reestructuración de deuda.

La condición adicional de sostenibilidad para hipótesis de reestructuración es desarrollada también por varias directrices. En primer lugar, aquella de naturaleza preventiva, dirigida a “*adelantar gestiones para que la negociación y modificación de condiciones para evitar una crisis sea ordenada y equitativa y para asegurar el cumplimiento de dichas obligaciones*,” que debe ser leída a la luz de los *Principios de Reestructuración de Deuda Soberana*. En particular, cuando en los últimos se requiere que la reestructuración se realice “*de manera oportuna y eficiente*,” creando “*una situación de endeudamiento estable en el Estado deudor*,” promoviendo, “*el crecimiento económico sostenido e inclusivo y el desarrollo sostenible, minimizando los costos económicos y sociales, garantizando la estabilidad del sistema financiero internacional y respetando los derechos humanos*”¹⁹.

De hecho, otra directriz promueve en forma directa la aplicación de los *Principios de Reestructuración de Deuda Soberana* “*cuando deban negociar nuevas condiciones para evitar una crisis de la deuda*”²⁰.

¹⁷ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, Directrices, 6, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

¹⁸ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, Directrices, 6, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

¹⁹ A/RES/69/319, 69/319, “Principios básicos de los procesos de reestructuración de la deuda soberana”, Principio 8, ya citado.

²⁰ El análisis de cada uno de los principios excede el marco del presente trabajo. Remito al análisis efectuado en FERRER, Francisco, “Setenta veces

En segundo lugar, otra directriz promueve “la inclusión de cláusulas de acción colectiva en los contratos de deuda que negocian para facilitar y hacer más expeditos los procesos de negociación”.

A efectos de precisar la importancia de esta recomendación, cabe recordar que, más allá de que los Estados poseen regulaciones locales por las que establecen las condiciones para generar reestructuraciones, el sistema internacional no dispone de un marco jurídico que permita reestructuraciones ordenadas y previsibles. En dicho contexto, se crearon las cláusulas de acción colectiva. Tienen el fin de evitar o limitar la actuación de minorías no representativas de acreedores dirigidas a obstaculizar o afectar los acuerdos de reestructuración de deuda soberana acordados entre el Estado deudor y una mayoría de los acreedores. Estas cláusulas importan básicamente que, si una mayoría calificada de acreedores acepta la modificación de los términos del contrato de deuda, la decisión es oponible a aquellos acreedores que se hayan opuesto. Ahora bien, existen diversos tipos de cláusulas CAC, dependiendo del modo en que se establecen las mayorías necesarias²¹ y la larga evolución que han sufrido desde su primera aparición. Por ello, la recomendación establecida en la directriz no debe ser leída como una dirigida a la inclusión de cualquier tipo de cláusula de acción colectiva, sino de aquellas que han demostrado mayor eficiencia para lograr acuerdos oportunos entre Estado y

sus acreedores²² y una gestión justa de la deuda pública.

Una vez analizadas las condiciones que de acuerdo al documento pueden conducir a que la deuda sea socialmente justa, resta detener la mirada en otro aspecto relevante incorporado entre las directrices, vinculado a la necesaria rendición de cuentas. Se recomienda “realizar un análisis más profundo de las causas estructurales y los abusos de poder que subyacen a cualquier crisis de deuda soberana, y asegurar la rendición de cuentas por parte de las partes públicas y privadas finalmente responsables²³”.

III.2. La obligación de asegurar una política de endeudamiento ambientalmente sostenible.

En el título dedicado a las “Obligaciones transversales aplicable a la política fiscal” se establece el principio a partir del cual “[l]os estados deben asegurar que su política fiscal sea ambientalmente sostenible²⁴”.

Se ha explicitado ya que el documento reputa a la deuda pública como parte de las políticas para la gestión del gasto y de los ingresos públicos comprendidos en la definición de política fiscal. En consecuencia y en lo que aquí importa, cabe concluir que el documento impone el deber a los Estados de asegurar una política de endeudamiento ambientalmente sostenible.

En ese contexto, cobra cabal sentido la directriz a partir de la cual la política de endeudamiento debe tener en cuenta “los compromisos internacionales en materia de

siete: deudas insostenibles, excluidos y casa común,” *Revista Institucional de la Defensa Pública de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, Número 18, Mayo de 2019, pp. 125-146.

²¹ El FMI efectúa un seguimiento del progreso en la incorporación de estas cláusulas y del stock de deuda soberana que permanece sin cambios. Puede ampliarse en FMI: “Third Progress Report on Inclusion of Enhanced Contractual Provisions in International Sovereign Bond Contracts,” Policy papers, diciembre de 2017. Disponible en: [Third Progress Report on Inclusion of Enhanced Contractual Provisions in International Sovereign Bond Contracts](https://www.imf.org/en/Publications/Papers/Third-Progress-Report-on-Inclusion-of-Enhanced-Contractual-Provisions-in-International-Sovereign-Bond-Contracts) [Fecha de última consulta: 14/4/2024].

²² Puede verse un análisis de la discusión actual sobre el empleo de las cláusulas de acción colectiva en: DE LA CRUZ, Andrés, LAGOS, Ignacio, “CACs at Work: What Next? Lessons from the Argentine and Ecuadorian 2020 Debt Restructurings,” *Capital Markets Law Journal*, volumen 16, número 2, abril de 2021, pp. 226-248. Disponible en: <https://doi.org/10.1093/cmlj/kmab006> [Fecha de última consulta: 14/4/2024].

²³ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, Directrices, 6, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

²⁴ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 3, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

*desarrollo sostenible en sus marcos de evaluación de la sostenibilidad de la deuda externa.*²⁵ También aquella otra a partir de la cual en los análisis de sostenibilidad de la deuda se deben incorporar “normas de sostenibilidad social y ambiental”.

Desde esa perspectiva, resulta necesario establecer la relación que vincula deuda pública, cambio climático y derechos humanos, para precisar las exigencias que impone a los Estados en su política fiscal. En este sentido, se ha propiciado “[i]ncorporar la dimensión de daño y riesgo ambiental al análisis de sostenibilidad de la deuda, en especial al que llevan adelante los organismos oficiales y el FMI. Este ejercicio debe incluir el impacto ambiental de corto, mediano y largo plazo del modelo productivo que se propicia, la priorización de suficientes partidas presupuestarias destinadas a mitigación y adaptación, y la creación de fondos contingentes de resiliencia para afrontar eventos climáticos.” Bajo tales parámetros se concluye que “[n]o se puede considerar sustentable una deuda cuyo flujo de fondos se calcula sobre la base de un modelo productivo que acelera el cambio climático y un presupuesto estatal que no dedica suficientes recursos a la adaptación y mitigación²⁶”.

La obligación de asegurar que la deuda sea ambientalmente sostenible debe ser leída bajo tales restricciones.

III.3. La obligación de eliminar las discriminaciones estructurales y promover la igualdad sustantiva a través de la política de endeudamiento de los Estados, incorporando de forma transversal las perspectivas de las poblaciones discriminadas en su diseño e implementación, y adoptando acciones afirmativas cuando sea necesario.

²⁵ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, Directrices, 6, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado

²⁶ BOHOSLAVSKY, Juan Pablo, CANTAMUTTO, Francisco, *Nafta al Fuego. Deuda pública y cambio climático en Argentina*, Informe ACIJ 19/09/2023. Disponible en: [Nafta al fuego | Deuda pública y cambio climático en Argentina](#) [Fecha de última consulta: 14/4/2024].

En el título dedicado a las “Obligaciones transversales aplicable a la política fiscal” se establece el principio a partir del cual “[l]os estados deben eliminar las discriminaciones estructurales y promover la igualdad sustantiva a través de su política fiscal²⁷.”

Se ha explicitado ya que el documento reputa a la deuda pública como parte de las políticas para la gestión del gasto y de los ingresos públicos comprendidos en la definición de política fiscal. En consecuencia y en lo que aquí importa, cabe concluir que el documento impone el deber a los Estados de eliminar las discriminaciones estructurales y promover la igualdad inclusiva a través de su política de endeudamiento.

III.3.A. La obligación de concretar las políticas de endeudamiento a través de medidas que contribuyan a eliminar desigualdades estructurales y la discriminación en todas sus formas.

Entre los sub-principios, se destaca el deber que impone a los Estados en materia de igualdad inclusiva. Para el documento, los Estados deben concretar sus políticas de endeudamiento a través de medidas “[q]ue contribuyan a eliminar, con un enfoque de interseccionalidad, las desigualdades estructurales y la discriminación en todas sus formas, y en particular la que enfrentan las personas con discapacidad, las personas de diversas orientaciones sexuales e identidades de género, las personas migrantes, las personas mayores, niños, niñas y adolescentes, las personas en situación de pobreza o marginación social, las personas afrodescendientes y las personas pertenecientes a pueblos indígenas, las personas sin hogar, las personas privadas de libertad, las personas pertenecientes a pueblos tradicionales, las personas pertenecientes a grupos étnicos, raciales, nacionales,

²⁷ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 5, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

*lingüísticos, religiosos y rurales, entre otras, y las mujeres*²⁸”.

Para determinar el alcance del principio, cabe recordar que, los pagos de intereses y amortización de capital provocan un desplazamiento del gasto necesario para la realización de derechos humanos. En el caso de colectivos que sufren desigualdades estructurales, esos desplazamientos agravan su acceso a derechos. Por otra parte, en aquellos casos en que la atención de las obligaciones de deuda pública determina la adopción de planes de ajuste y/o reducción del gasto, son también los integrantes de los colectivos que sufren desigualdades estructurales quienes resultan más afectados.

Para explicar el modo en que se produce ese proceso, cabe recordar que existen “*categorías, convenciones y normas que preparan o establecen a un sujeto para el reconocimiento, que inducen a un sujeto de este género, preceden y hacen posible el acto del reconocimiento propiamente dicho. En este sentido, la reconocibilidad precede al reconocimiento*”²⁹

En el caso de los colectivos que sufren desigualdades estructurales, al fracasar la práctica de reconocibilidad de esos grupos de sujetos, ello determina que resulten excluidos del goce de derechos y que no existan límites al ejercicio del poder político a su respecto. El problema no es solo cómo incluir a más sujetos dentro de las normas ya existentes “*sino considerar cómo las normas ya existentes asignan reconocimiento de manera diferencial. En otras palabras, ¿qué podría hacerse para cambiar los términos mismos de la reconocibilidad con el fin de producir unos resultados más radicalmente democráticos?*”³⁰

En definitiva, son esos marcos fallidos de reconocimiento los que permiten tratamientos humanitarios insostenibles que sufren “*las personas con discapacidad, las personas de diversas orientaciones sexuales e identidades*

de género, las personas migrantes, las personas mayores, niños, niñas y adolescentes, las personas en situación de pobreza o marginación social, las personas afrodescendientes y las personas pertenecientes a pueblos indígenas, las personas sin hogar, las personas privadas de libertad, las personas pertenecientes a pueblos tradicionales, las personas pertenecientes a grupos étnicos, raciales, nacionales, lingüísticos, religiosos y rurales, entre otras, y las mujeres,” a los que refiere el sub-principio en análisis.

Una de las alternativas disponibles para intentar superar los límites que imponen los marcos de reconocimiento es la de situarse en la perspectiva de la precariedad de la vida. Bajo su guía, se afirma que todas las vidas son por definición precarias: “*no hay vida sin necesidad de cobijo y alimento, no hay vida sin redes más amplias de sociabilidad y trabajo, no hay vida que trascienda la dañabilidad y la mortalidad*”³¹. A continuación, se distingue lo que denomina la precariedad, esto es, la condición políticamente inducida “*en la que ciertas poblaciones adolecen de faltas de redes de apoyo sociales y económicas y están diferencialmente más expuestas a los daños, la violencia y la muerte*”³²

En síntesis, la situación de los colectivos que sufren desigualdades estructurales es consecuencia de las limitaciones de los marcos de reconocimiento. Más allá que esas dificultades se mantendrán siempre presentes, ya que cada nuevo marco supone a su vez la posible existencia de un nuevo grupo de sujetos que no sean reconocibles, lo que se puede advertir con claridad es la condición políticamente inducida de precariedad que el Estado provoca o tolera en cada caso.

En consecuencia, toda propuesta de transformación que intente ser efectiva sin provocar nuevos excluidos, debe contener un principio pro precariedad, a partir del cual, atendiendo a los efectos que provoquen sucesivamente los marcos de reconocimiento,

²⁸ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 5.1., *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado

²⁹ BUTLER, Judith, *Marcos de Guerra. Las vidas lloradas*, Paidós, Buenos Aires, 2010, p. 19

³⁰ BUTLER, Judith, *Marcos de Guerra. Las vidas lloradas*, op.cit., p. 20

³¹ BUTLER, Judith, *Marcos de Guerra. Las vidas lloradas*, op.cit., p. 45

³² BUTLER, Judith, *Marcos de Guerra. Las vidas lloradas*, op.cit., p. 46

resulte posible darles respuesta inmediata. A partir de ello, cobra sentido la obligación dispuesta por el sub-principio en análisis, a partir de la cual en sus políticas de endeudamiento los Estados deben adoptar medidas que contribuyan a eliminar tales desigualdades estructurales y la discriminación en todas sus formas.

III.3.B. La obligación de concretar políticas de endeudamiento compatibles con una asignación y ejecución de recursos equitativa que contribuya a terminar con las desigualdades.

El sub-principio establece la obligación de los Estados de adoptar tratamientos diferenciales como consecuencia de su política de endeudamiento “que no sean razonables y proporcionales para el logro de un fin legítimo”, así como también a evitar discriminaciones indirectas como las provenientes de “una asignación inadecuada de recursos”. Finalmente dispone que “cuando las circunstancias obliguen a dar prioridad a ciertos grupos, dicha priorización debe basarse en razones de interés público y acordes al problema a enfrentar. Los criterios deben establecerse mediante un proceso de consulta pública adecuado, ser transparentes y estar sujetos al escrutinio público y, en caso de controversia, a la revisión judicial para evitar la discriminación³³”.

Como consecuencia de ello, el empleo de recursos públicos para atender el pago de intereses y amortización de capital de deuda no debe provocar una asignación inadecuada de los recursos necesarios para garantizar los derechos, en particular, de quienes sufren desigualdades estructurales. Cuando para atender el pago de la deuda deban practicarse ajustes y/o reducciones de gasto público, debe conferirse prioridad en la asignación a quienes sufren desigualdades estructurales, a partir de la interpretación armónica de los sub-principios 5.1. y 5.2.

³³ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 5.2., *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado

Ello se complementa con la directriz que recomienda “[p]roteger las asignaciones presupuestarias para personas, grupos y poblaciones en situación de vulnerabilidad, que se mantengan incluso en situaciones de crisis económica, desastres naturales u otras emergencias³⁴,” la que especialmente aplica frente a supuestos de crisis de deuda.

III.4. La obligación de promover la igualdad sustantiva de género mediante la política de endeudamiento con una perspectiva de interseccionalidad.

En el título dedicado a las “Obligaciones transversales aplicable a la política fiscal” se establece el principio a partir del cual “[l]os estados deben promover la igualdad sustantiva de género mediante su política fiscal con una perspectiva de interseccionalidad³⁵.”

Se ha explicitado ya que el documento reputa a la deuda pública como parte de las políticas para la gestión del gasto y de los ingresos públicos comprendidos en la definición de política fiscal. En consecuencia y en lo que aquí importa, cabe concluir que el documento impone el deber a los Estados de promover la igualdad sustantiva de género a través de su política de endeudamiento, haciéndolo además con perspectiva de interseccionalidad.

En la línea hermenéutica propuesta, entre los sub-principios, el documento establece la obligación de los Estados de “[a]nalizar desde una perspectiva de género los programas económicos, incluidos los de estabilidad macroeconómica y la deuda externa, para evaluar sus repercusiones y ajustarlos para fomentar una distribución más equitativa de los bienes, el patrimonio, las oportunidades, los ingresos y los servicios”. Asimismo establece el deber de “[a]segurar que las medidas de ajuste fiscal o de recortes presupuestarios dirigidas a enfrentar las situaciones de desaceleración económica se adecuen a los principios de derechos humanos y de no discriminación,

³⁴ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, Directrices, 2, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado

³⁵ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 6, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

*evitando especialmente la profundización de los niveles de pobreza de las mujeres, la sobrecarga de trabajo no remunerado y de cuidados que enfrentan las mujeres y la reducción del financiamiento y los presupuestos para las políticas de igualdad de género*³⁶.

Cabe señalar que entre los grupos que sufren desigualdades estructurales, el documento señala a “[l]as personas de diversas orientaciones sexuales e identidades de género” y “las mujeres”³⁷. Como consecuencia de ello y de la obligatoriedad de interpretación armónica que rige los Principios, los Estados deben cumplir en sus políticas de endeudamiento, tanto en lo referente a las disidencias del sistema sexo-género como a las mujeres, los deberes establecidos en el apartado anterior. En primer lugar, la obligación de concretar las políticas de endeudamiento a través de medidas que contribuyan a eliminar las desigualdades estructurales y la discriminación que sufren las disidencias del sistema sexo-género y las mujeres.³⁸ En segundo lugar, la obligación de concretar políticas de endeudamiento compatibles con una asignación y ejecución de recursos equitativa que contribuya a terminar las desigualdades que sufren disidencias del sistema sexo-género y mujeres³⁹.

En consecuencia, el empleo de recursos públicos para atender el pago de intereses y amortización de capital de deuda no debe provocar una asignación inadecuada de los recursos necesarios para garantizar los derechos de las disidencias del sistema sexo-género y de las mujeres.

Ahora bien, en este punto, la regulación específica en análisis dispone una serie de

obligaciones adicionales para quienes sufren discriminación por causa de su orientación sexual, identidad de género, o su autopercepción como mujer. Para cumplir dichas obligaciones, los Estados deben analizar, desde una perspectiva de género, la deuda. Ello, a efectos de determinar sus consecuencias sobre el colectivo afectado y practicar los ajustes pertinentes para fomentar “una distribución más equitativa de los bienes, el patrimonio, las oportunidades, los ingresos y los servicios”

Finalmente, si tal como acontece con otros grupos que sufren desigualdades estructurales, se debe conferir prioridad en la asignación de recursos a las disidencias del sistema sexo-género y a las mujeres⁴⁰, la regulación específica en análisis agrega una serie de condiciones adicionales de cumplimiento obligatorio. Entre ellas, además de “[a]segurar que las medidas de ajuste fiscal o de recortes presupuestarios dirigidas a enfrentar las situaciones de desaceleración económica se adecuen a los principios de derechos humanos y de no discriminación”, se dispone que ello debe evitar “la profundización de los niveles de pobreza de las mujeres, la sobrecarga de trabajo no remunerado y de cuidados que enfrentan las mujeres y la reducción del financiamiento y los presupuestos para las políticas de igualdad de género.”

El reconocimiento de este tratamiento particular de las obligaciones de los Estados en su política de endeudamiento para promover la igualdad sustantiva de género ha sido, por otra parte, fruto de la labor de los propios colectivos afectados. En este sentido, se ha señalado “[c]uando la relación de deuda se derrama hacia abajo, se difunden los efectos de la deuda tomada por los Estados a modo de cascada. Es decir, los despojos y privatizaciones a los que obliga el endeudamiento estatal se traducen como endeudamiento compulsivo hacia los sectores subalternos, que pasan a acceder a bienes y servicios a través de la mediación de la deuda. Esto tiene el efecto, tanto de modificar la relación entre ingresos y deuda, como también

³⁶ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 6.5., *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado

³⁷ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 5.1., *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado

³⁸ Conf. Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 5.1., *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado

³⁹ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 5.2., *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado

⁴⁰ A partir de la interpretación armónica de los sub-principios 5.1. y 5.2.

*entre deuda y acceso a derechos. El propósito es convertir la vida en una suma deudas: la que pagamos por nuestros países y la que pagamos personalmente*⁴¹

III.5. La obligación de realizar una política de endeudamiento transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas.

En el título dedicado a las “*Obligaciones transversales aplicable a la política fiscal*” se establece el principio a partir del cual “[l]a política fiscal debe ser transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas”, reconociendo a las personas “el derecho a la información fiscal.”⁴²

Se ha explicitado ya que el documento reputa a la deuda pública como parte de las políticas para la gestión del gasto y de los ingresos públicos comprendidos en la definición de política fiscal. En consecuencia y en lo que aquí importa, cabe concluir que el documento impone el deber a los Estados de realizar una política de endeudamiento transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas.

Dadas las consecuencias que las deudas insostenibles provocan sobre derechos humanos, crecimiento y medio ambiente, es fácil advertir la importancia de la transparencia de los procedimientos en los que se decide financiar gasto a través de operaciones de crédito público. Esa importancia se acrecienta cuando la decisión dispone una

reestructuración de deuda soberana⁴³ y/o autoriza la celebración de acuerdos con organismos financieros internacionales, tales como el Fondo Monetario internacional⁴⁴.

El principio impone la necesidad de información accesible, proceso de toma de decisiones participativo y, consecuencia de ello, decisiones sobre políticas de endeudamiento sujetas a control de cuentas.

La información accesible se desarrolla con un sub-principio que impone el deber de “[p]roducir, publicar y dar acceso” a la información sobre políticas de endeudamiento que resulte “de calidad, la cual debe construirse de forma clara y comprensible y estar disponible para consulta de toda persona⁴⁵”. Este sub-principio se encuentra además vinculado a una directriz por la que se recomienda que la información debe estar dirigida a evaluar el impacto de la deuda pública “en diferentes personas, grupos y poblaciones. La información debería reconocer la interseccionalidad, y desagregarse por sexo y orientación sexual, raza, edad, idioma, origen étnico, religión, discapacidad, pertenencia a la población indígena, nivel de renta, ámbito territorial, estructura del hogar y otras variables relevantes⁴⁶.” El cumplimiento de

⁴¹ FEDERICI, Silvia, GAGO, Verónica, CAVALLERO, Luci, “Introducción: ¿Quién le debe a quién? Manifiesto por la desobediencia financiera,” en *¿Quién le debe a quién? Ensayos transnacionales de desobediencia financiera* [Federici, Gago y Cavallero, eds.], Tinta Limón, Buenos Aires, 2021, p. 12.

⁴² Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 7, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

⁴³ La AGNU, incorporó entre los Principios Básicos de los Procesos de Reestructuración de la Deuda Soberana, al principio de transparencia. La cláusula dispone: “El principio de la transparencia debe promoverse para aumentar la rendición de cuentas de los interesados, lo que puede lograrse compartiendo oportunamente tanto datos como procesos relacionados con la renegociación de la deuda soberana” (ver, A/RES/69/319, 69/319, “Principios básicos de los procesos de reestructuración de la deuda soberana”, ya citado).

⁴⁴ Puede ampliarse, respecto a la experiencia Argentina, en CODIANNI, Eduardo, BISCAY, Pedro “Investigar y poner límites a la deuda externa” en *¿Quién le debe a quién? Ensayos transnacionales de desobediencia financiera* [Federici, Gago y Cavallero, eds.], op.cit., pp. 125-136.

⁴⁵ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 7.2., *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

⁴⁶ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 7.1., Directrices, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

esta recomendación resulta a su vez una herramienta fundamental para cumplir con las obligaciones de concretar las políticas de endeudamiento a través de medidas que contribuyan a eliminar desigualdades estructurales y la discriminación en todas sus formas⁴⁷.

El proceso de toma de decisiones participativo y sujeto a revisión de cuentas, a su vez, se desarrolla en un sub-principio que impone el deber de “[a]segurar que la adopción de decisiones” de endeudamiento público “esté abierta a un debate público informado por procesos de diálogo social inclusivo, amplio, transparente y deliberativo, con base en evidencia sólida y fiable de diferentes fuentes, y mediante un lenguaje accesible”. En particular, exige que esa participación resulte “equitativa, plena, significativa, multisectorial, e inclusiva⁴⁸”.

Este sub-principio se vincula con una directriz que recomienda “[r]ealizar evaluaciones de impacto en derechos humanos⁴⁹”. En dichas evaluaciones, a las que se propone como exhaustivas, deben garantizar la “participación de los actores sociales, e incluir entre otras cosas un análisis de las consecuencias distributivas y la carga impositiva de diferentes sectores, así como de los grupos marginados y desfavorecidos y los efectos negativos en otros países”. En particular, deben “llevar a considerar la posibilidad de adoptar políticas alternativas que eviten, o como mínimo reduzcan y corrijan, los posibles efectos adversos”. En forma expresa se indica que las evaluaciones deben alcanzar “a los préstamos y la deuda pública, en primer lugar para determinar si verdaderamente se necesitan, y asegurarse de que no pueden obtener fondos

adicionales reorientando las asignaciones presupuestarias vigentes⁵⁰”.

IV. Obligaciones específicas aplicables a la deuda pública fiscal

IV.1. La obligación de adoptar todas las medidas en materia de endeudamiento necesarias para dar efectividad a los derechos humanos, dentro de un marco fiscal sostenible

En el título dedicado a las “Obligaciones específicas aplicables a la Política Fiscal” se establece el principio a partir del cual “[l]os estados deben adoptar todas las medidas financieras y fiscales necesarias para dar efectividad a los derechos humanos, dentro de un marco fiscal sostenible⁵¹”. Se ha explicitado ya que el documento reputa a la deuda pública como parte de las políticas para la gestión del gasto y de los ingresos públicos comprendidos en la definición de política fiscal. En consecuencia y en lo que aquí importa, cabe concluir que el documento impone el deber a los Estados de adoptar todas las medidas en materia de endeudamiento necesarias para dar efectividad a los derechos humanos, dentro de un marco fiscal sostenible.

Entre los sub-principios, se destaca el deber de establecer “políticas de gestión de la deuda adecuadas para asegurar la plena realización de los derechos humanos. Si bien pueden adoptar medidas de distinta clase, deben poder justificar por qué las que hayan tomado son apropiadas a la luz de la evidencia disponible⁵²”.

IV.2. La obligación de asegurar que la política de endeudamiento sea sostenible desde una perspectiva social e intergeneracional.

⁴⁷ Conf. Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 5, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

⁴⁸ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 7.6., *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

⁴⁹ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 7.6., Directrices, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

⁵⁰ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 7.6., Directrices, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

⁵¹ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 8, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

⁵² Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 8.1., *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

Cuando un Estado pretende adoptar decisiones dirigidas a financiar gasto a través de operaciones de crédito público, es necesario que justifique su adecuación y también la sostenibilidad de la deuda que generan.

Esa sostenibilidad, coherente con la perspectiva de derechos humanos que el documento impone, “*debe habilitar a los Estados a cumplir con su obligación de proceder lo más expedita y eficazmente posible con miras a la plena realización de los derechos, en el contexto del máximo aprovechamiento de los recursos disponibles*”⁵³.

También en caso de decisiones de reestructurar deuda soberana resultará necesario justificar su adecuación y también la sostenibilidad del acuerdo que se propone⁵⁴.

En línea con la sostenibilidad social e intergeneracional exigida, se establece una directriz a través de la cual se sugiere “[d]ar prioridad a la tributación, y a otros instrumentos domésticos de financiamiento, por sobre el endeudamiento externo para responder oportunamente a las demandas sociales, y establecer una estrategia para asegurar el espacio fiscal que permita adoptar una política,” a la vez que se recomienda practicar “análisis independientes de la sostenibilidad de la deuda que incorporen evaluaciones de los efectos en los derechos humanos, y de los impactos distributivos

derivados de la trayectoria del pago de intereses de la deuda”⁵⁵.

IV.3. La obligación dirigida a que las Reglas fiscales estén orientadas a la garantía de los derechos y no sean diseñadas ni aplicadas en formas que puedan menoscabarlos.

Las reglas fiscales son definidas por el propio documento como “*restricciones constitucionales o legislativas a la política fiscal que especifican algún tipo de límite en las variables fiscales, tales como... deuda... y que suelen estar contenidas en leyes u otros instrumentos que condicionan la elaboración, discusión parlamentaria, ejecución o control del presupuesto*”⁵⁶.

La importancia de los límites que dichas reglas imponen en materia de política de endeudamiento merece ser destacada. Debido a ello, el documento impone que dichas reglas deben “*estar orientadas a la garantía de los derechos y no deben ser diseñadas ni aplicadas en formas que puedan menoscabarlos*”⁵⁷.

IV.4. La obligación de garantizar de manera prioritaria los niveles esenciales de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales en la política de endeudamiento.

Se ha destacado a lo largo del presente trabajo el efecto pernicioso que la atención de intereses y amortización de capital de deuda pública puede ocasionar sobre los derechos humanos. Situación que se agrava cuando, como consecuencia de una crisis de deuda, resulta necesario establecer un plan de ajuste y/o reducción del gasto público.

En dicho contexto, el documento establece como sub-principio la obligación de asegurar “*de manera inmediata, utilizando al máximo el potencial de la política fiscal para tal efecto, el derecho a un nivel adecuado de vida y los niveles esenciales de los derechos económicos,*

⁵³ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 8.2., *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado

⁵⁴ La AGNU, incorporó entre los Principios Básicos de los Procesos de Reestructuración de la Deuda Soberana, al principio conforme al cual: “*El Estado soberano tiene derecho, en el ejercicio de su facultad discrecional, a elaborar sus políticas macroeconómicas, incluida la reestructuración de su deuda soberana, derecho que no debe verse frustrado ni obstaculizado por medidas abusivas. La reestructuración debe hacerse como último recurso, preservando desde el inicio los derechos de los acreedores*” (ver, A/RES/69/319, 69/319, “Principios básicos de los procesos de reestructuración de la deuda soberana”, ya citado).

⁵⁵ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 8.2., *Directrices, Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado

⁵⁶ Definiciones, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado, p. 11.

⁵⁷ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 8.4., *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado

sociales, culturales y ambientales, independientemente de los ciclos económicos, e incluso en situaciones de crisis, conflicto, emergencia o desastre natural⁵⁸”.

Dicha garantía para los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales se acentúa al incluir la obligación de “no desmejorar la situación ni menoscabar los derechos de grupos en situación de vulnerabilidad o desventaja” mediante la política de endeudamiento “bien sea de forma directa al reducir su ingreso disponible, o indirecta al financiar medidas que puedan vulnerar o poner en riesgo sus derechos⁵⁹”.

Finalmente, tal como ha sido sugerido en muchos análisis sobre sostenibilidad de la deuda desde la perspectiva de los derechos humanos, se exige el reconocimiento de gastos sociales protegidos. Los Estados tienen el deber de “[i]dentificar un gasto social protegido necesario para la garantía de niveles esenciales de los derechos, que no puede ser afectado por los ciclos económicos ni por sus reglas fiscales⁶⁰”.

El gasto social protegido puede resultar un parámetro útil para verificar que la atención del servicio de deuda no desvíe recursos necesarios para asegurar la efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales. Para lograr ese propósito, entre las directrices, se recomienda “[i]dentificar ... el gasto social mínimo protegido que asegure el financiamiento de los niveles esenciales de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, y esté de conformidad con los

⁵⁸ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 9.1., *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado

⁵⁹ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 9.2., *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado

⁶⁰ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 9.3., *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado. La cláusula agrega que “[e]ste gasto no debe caer por debajo del nivel requerido por los compromisos de financiación adquiridos a nivel internacional o doméstico. El gasto social protegido para asegurar niveles esenciales de los derechos no podrá ser interpretado en menoscabo del deber de avanzar de la forma más expedita y eficaz posible en la plena realización de los derechos”

compromisos constitucionales asumidos por cada Estado”. Luego se establece que las reglas fiscales no deben impedir la garantía de esos niveles esenciales, y, caso contrario, “deberían prever cláusulas de escape o excepción cuando se estén incumpliendo los niveles esenciales o con el principio de proporcionalidad”. Finalmente, en vinculación directa con la política de endeudamiento, se sugiere “[n]o incluir recortes de gastos que comprometan los niveles esenciales de los derechos en la negociación de acuerdos de condicionalidad, y excluir en general el recorte de gastos en salud y educación⁶¹”

V. Responsabilidad de los actores no estatales y supraestatales, y obligaciones extraterritoriales de los Estados en materia de endeudamiento público.

Los problemas más serios que determinan la existencia de una crisis de deuda y la consecuente afectación de derechos humanos pueden ser identificados como: a. La existencia de deficientes regulaciones estatales sobre límites de endeudamiento y sostenibilidad de la deuda; b. La problemática intervención instituciones financieras internacionales o regionales que aplican sus propios criterios de sostenibilidad de deuda y recomiendan programas de ajuste estructural; c. La ausencia de un mecanismo multilateral de reestructuración de la deuda soberana.

Para resolverlos sin que resulten sacrificados derechos humanos, resulta necesario establecer reglas que regulen el comportamiento de: a. Los propios Estados, ya sea que actúen como prestatarios, como acreedores, o como miembros de instituciones financieras internacionales o regionales en las que intervienen en la toma de decisión; b. Las instituciones financieras internacionales o regionales; c. Los acreedores de deuda pública de naturaleza privada.

A ello se dedica el documento en el presente título.

⁶¹ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, 9.3., *Directrices, Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado

V.1. La obligación de los Estados y las Instituciones Internacionales de las que forman parte de brindar asistencia y cooperación internacional en materia de endeudamiento público

V.1.A. La cooperación internacional en materia de endeudamiento soberano

El documento aborda en primer término las obligaciones de los Estados. Cabe recordar que estos intervienen como deudores, como acreedores y también como miembros de instituciones financieras internacionales o regionales en las que intervienen en la toma de decisiones.

En dicho contexto, dispone como sub-principio la obligación de los Estados de “*crear un entorno internacional que permita hacer efectivos los derechos humanos en las cuestiones relativas... a las regulaciones financieras,*”⁶² aplicable a los acuerdos que involucren concesión de créditos y/o regulaciones sobre deuda pública.

A su vez se exige que los Estados promuevan la cooperación internacional “*con un enfoque de derechos humanos y apoyar los esfuerzos nacionales para hacer efectivos los derechos y promover la igualdad de género, étnico-racial, territorial y conforme a otros criterios*”. La obligación de cooperación no se agota allí, sino que impone “*destinar recursos financieros suficientes para la construcción y el fortalecimiento de las capacidades institucionales y de los recursos humanos, en particular de los países pequeños altamente endeudados del Caribe y otros que se encuentren en situaciones de alta vulnerabilidad*”.

V.1.B. Las obligaciones de los Estados prestatarios de ajustar las obligaciones que asumen al respeto de los derechos humanos

Cuando los Estados actúan como prestatarios deben ajustar los compromisos de las operaciones de crédito público al respeto de

los derechos humanos. En particular, el Comité DESC ha señalado que “[t]odo Estado parte que aspire a recibir asistencia financiera debe tener presente que toda condición injustificable impuesta en la concesión de un préstamo que obligue al Estado a adoptar medidas regresivas en la esfera de los derechos económicos, sociales y culturales constituirá una violación del Pacto⁶³.”

Los compromisos que tienen mayor capacidad de afectación de derechos humanos son aquellos que incluyen programas de ajuste estructural. Se adoptan, en general, en el marco de procesos de reestructuración de deuda soberana o de acuerdos con organismos financieros internacionales o regionales.

El documento en análisis aborda la problemática de los acuerdos con organismos financieros internacionales estableciendo como sub-principio que cuando los Estados cuenten “*con programas de apoyo provenientes de organismos internacionales de financiamiento, tanto los Estados como dichos organismos deben respetar los derechos humanos en las cláusulas de condicionalidades fiscales y velar por que las condiciones de los préstamos no reduzcan injustificablemente su capacidad para respetar, proteger y hacer efectivos los derechos humanos*”⁶⁴.

Es necesario destacar que para que la obligación resulte efectiva, no debe pesar únicamente sobre el Estado prestamista, sino también sobre la propia institución financiera y sobre otros Estados que son miembros de ella e intervienen en la toma de decisiones. El sub-principio en análisis establece la obligación de Estado prestatario y de la institución financiera, mientras que en la obligación de otros Estados es fijada por un

⁶³ Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, *Deuda pública, medidas de austeridad y Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*, 22/07/2016, E/C.12/2016/1. Disponible en: <https://digitallibrary.un.org/record/3925194?v=pdf> [Fecha de la última consulta: el 14/4/2024].

⁶⁴ Responsabilidad de los actores no estatales y supraestatales, y obligaciones extraterritoriales de los estados, 13.1, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado

⁶² Responsabilidad de los actores no estatales y supraestatales, y obligaciones extraterritoriales de los estados, 13.1, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado

sub-principio ulterior,⁶⁵ dotando de consistencia al diseño adoptado.

También se ocupa el documento de los restantes compromisos con mayor capacidad de daño: los procesos de reestructuración de deuda soberana, incluyendo una directriz que recomienda “[d]iseñar un mecanismo de reestructuración ordenada de la deuda y fortalecer la cooperación internacional para asegurar una oferta de financiamiento externo favorable a la garantía de derechos⁶⁶”.

V.1.C. Las obligaciones de los Estados prestamistas y de los Estados que intervienen como miembros de instituciones financieras de ajustar las obligaciones que asumen al respeto de los derechos humanos

Se ha adelantado ya que los Estados pueden actuar como acreedores, concediendo préstamos bilaterales, o como miembros de instituciones financieras internacionales en los que intervienen en la toma de decisión.

Atento a ello, el documento establece como sub-principio el deber de los Estados de “abstenerse de cualquier conducta que menoscabe la capacidad de otro Estado de cumplir con sus propias obligaciones.” En particular, se les exige “realizar evaluaciones de los efectos extraterritoriales de las leyes, políticas y prácticas que puedan restringir indebidamente el espacio fiscal de otros Estados, inclusive de las medidas que acuerdan como miembros de una organización internacional. En caso de que sea necesario, deben utilizar todas las flexibilidades de los

⁶⁵ Ver, en este sentido el sub-principio 13.4. *in fine*: “Cuando un Estado toma decisiones como miembro de una institución financiera internacional o concede préstamos bilaterales, debe considerar sus obligaciones de derechos humanos y abstenerse de establecer condicionalidades sobre la política fiscal que pudieran restringir el espacio de políticas de otros Estados para cumplir con sus propias obligaciones de derechos humanos” (Responsabilidad de los actores no estatales y supraestatales, y obligaciones extraterritoriales de los estados, 13.4, Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, ya citado).

⁶⁶ Responsabilidad de los actores no estatales y supraestatales, y obligaciones extraterritoriales de los estados, Directrices 6, Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, ya citado

instrumentos internacionales para asegurar la plena realización de los derechos a escala global, o propender por otras medidas concertadas, incluyendo la aplicación de excepciones de estos instrumentos que obstaculicen la garantía de los derechos⁶⁷”

También se regula la actuación de los Estados cuando intervienen como miembros de instituciones financieras internacionales en las que participan en la toma de decisión. En este sentido, se dispone que “[c]uando un Estado toma decisiones como miembro de una institución financiera internacional o concede préstamos bilaterales, debe considerar sus obligaciones de derechos humanos y abstenerse de establecer condicionalidades sobre la política fiscal que pudieran restringir el espacio de políticas de otros Estados para cumplir con sus propias obligaciones de derechos humanos” (Responsabilidad de los actores no estatales y supraestatales, y obligaciones extraterritoriales de los estados, 13.4, Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, ya citado)

V.1.D. Las obligaciones de las instituciones internacionales en materia de endeudamiento público

Tal como se ha adelantado uno de los principales problemas que enfrentan las crisis de deuda soberana gira alrededor de la actuación de instituciones financieras internacionales o regionales, quienes practican particulares análisis de sostenibilidad de deuda y, en muchos casos, recomiendan la adopción de programas de ajuste estructural a los Estados que requieren su asistencia. Puede tratarse de organizaciones internacionales -tales como el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF) u otros bancos de desarrollo-, regionales -tales como bancos regionales de desarrollo- u organizaciones de integración regional -como la Unión Europea-.

Los programas de ajuste tienen potencialidad para afectar la realización de derechos

⁶⁷ Responsabilidad de los actores no estatales y supraestatales, y obligaciones extraterritoriales de los estados, 13.2, Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, ya citado

humanos, en caso que estos últimos no sean considerados en su diseño e implementación. El problema se agrava cuando las propias instituciones financieras internacionales o regionales interpretan que no están obligadas a incluir consideraciones de derechos humanos en sus decisiones y/o recomendaciones⁶⁸.

En el sub-principio en análisis enfrenta ese dilema y por ello afirma que “[l]as *instituciones financieras internacionales y otras instituciones inter y supraestatales, como todo sujeto de derecho internacional, deben respetar los derechos humanos y cumplir todas las obligaciones que les imponen las normas generales de derecho internacional. Las agencias especializadas de las Naciones Unidas, en particular, deben cumplir con las disposiciones de derechos humanos de la Carta de la ONU*”. Coherente con ello, impone dos tipos de obligaciones a las instituciones intervinientes: a. El deber de demostrar que “*sus políticas, prácticas y las medidas de reforma económica que proponen servirán para cumplir, no para socavar, las obligaciones de los Estados en materia de derechos humanos,*” y b. El deber de “*abstenerse de formular, adoptar, financiar y aplicar medidas fiscales que directa o indirectamente obstaculicen o afecten el disfrute de los derechos humanos,*

*en especial respecto de países altamente dependientes del financiamiento externo*⁶⁹”.

En consecuencia, cuando un Estado toma decisiones como miembro de una institución financiera internacional o concede préstamos bilaterales, debe considerar sus obligaciones de derechos humanos y abstenerse de establecer condicionalidades sobre la política fiscal que pudieran restringir el espacio de políticas de otros Estados para cumplir con sus propias obligaciones de derechos humanos

VI. Conclusiones

Los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal* contienen una reflexión seria sobre la deuda pública que debería guiar las acciones de los Estados cuando recurren a esta particular herramienta de la política fiscal.

Resulta destacable también la incorporación de parámetros que facilitan la implementación de procesos de la rendición de cuentas que alcancen a actores estatales, instituciones financieras internacionales o regionales y actores no estatales, tales como los como acreedores privados.

Para advertir su dimensión, alcanza con recordar la evidencia acumulada de sacrificios masivos de derechos humanos por la implementación de programas de ajuste estructural, adoptados al abrigo de procesos de reestructuración de deuda soberana y/o de acuerdos celebrados con instituciones financieras internacionales o regionales. En dicho contexto, puede repetirse como un mantra la recomendación de “*realizar un análisis más profundo de las causas estructurales y los abusos de poder que subyacen a cualquier crisis de deuda soberana, y asegurar la rendición de cuentas por parte de las partes públicas y privadas finalmente responsables*⁷⁰”.

⁶⁸ La tensión entre las instituciones financieras internacionales y los órganos del sistema internacional de protección de derechos humanos se ha explicitado en innumerables oportunidades. A título de ejemplo, el Comité DESC ha señalado: “*El Comité es plenamente consciente de que, en el caso del FMI o del BIRF, los convenios constitutivos por los que fueron establecidos han sido, en ocasiones, interpretados por ambas instituciones en el sentido de que no están obligadas a incluir consideraciones de derechos humanos en sus procesos de toma de decisiones. El Comité no está de acuerdo con esa interpretación*” (Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, *Deuda pública, medidas de austeridad y Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*, 22/07/2016, E/C.12/2016/1. Disponible en: <https://digitallibrary.un.org/record/3925194?v=pdf> [Fecha de la última consulta: el 14/4/2024].

⁶⁹ Responsabilidad de los actores no estatales y supraestatales, y obligaciones extraterritoriales de los estados, 13.4, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado

⁷⁰ Obligaciones transversales aplicables a la política fiscal, Directrices, 6, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

En una profecía sombría, señala Deleuze “[e]l hombre ya no está encerrado sino endeudado. Sin duda, una constante del capitalismo sigue siendo la extrema miseria de las tres cuartas partes de la humanidad, demasiado pobres para endeudarse, demasiado numerosas para encerrarlas: el control no tendrá que afrontar únicamente la cuestión de la difuminación de las fronteras, sino también la de los disturbios en los suburbios y guetos⁷¹”. La aplicación de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal a las políticas de endeudamiento público tal vez permita desandar parte de ese desastroso camino.

⁷¹ DELEUZE, Gilles, Conversaciones 1972-1990, Pre-Textos, Valencia, 1999, p. 8.

EL DESARROLLO PROGRESIVO DE LOS DERECHOS ECONÓMICOS Y SOCIALES A TRAVÉS DE LAS POLÍTICAS FISCALES

Santiago Rosas Navarro

I. Introducción

La presente participación versará sobre el Principio 10 de los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*¹ referente al logro progresivo de una plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, logro que en consideración propia se podrá materializar mediante la correcta implementación de políticas fiscales progresivas. En el contenido de este aporte podremos analizar de manera general qué son las políticas públicas, cuál es el ciclo ideal por el que debieran pasar para ser creadas e implementadas y cuál es su función dentro de la acción del Estado. Posteriormente, nos enfocaremos en señalar la función de las políticas fiscales y tributarias respecto al desarrollo y progresividad de los derechos económicos y sociales. En un apartado específico señalaremos qué debemos entender por progresividad de los derechos económicos y sociales y finalmente a qué hacemos referencia cuando enunciarnos la necesidad de crear políticas fiscales progresivas que se traduzcan en garantía de efectividad de los DESC.

Al final de este artículo puntualizaremos algunas acciones que consideramos debieran realizarse con las políticas fiscales y tributarias progresivas que estamos seguros de que ayudarán a la construcción de un Estado de bienestar que garantice de manera efectiva el pleno ejercicio de los derechos humanos y especialmente los económicos y sociales.

II. Políticas Públicas

Como el objeto de esta participación es hablar sobre políticas fiscales como un medio efectivo para lograr el desarrollo progresivo de los derechos económicos y sociales es necesario tomar en cuenta algunas notas sobre políticas públicas. Ello porque, desde nuestra perspectiva, son éstas un verdadero instrumento de acción que permiten a los gobiernos en turno dar soluciones a los problemas y necesidades de orden público, ya sean de salud, laborales, de educación, de igualdad de género, sobre violencia, de no discriminación, y además, en un país como México o como la mayoría de países latinoamericanos con una composición pluricultural, la necesidad de protección y garantía de los derechos de los pueblos indígenas, es decir, derechos sobre territorio y de cultura, ello por mencionar algunos. Entendamos entonces que “*la importancia del estudio y análisis de las políticas públicas reside precisamente en la capacidad que tienen para modificar su entorno*”² lo que se traduce en un cambio social.

Al respecto, un estudio hecho por la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión de México sobre políticas públicas nos refiere que “*las políticas públicas son el producto de los procesos de toma de decisiones del Estado frente a determinados problemas públicos*”³. Estos procesos de toma de decisión implican acciones u omisiones de las

¹ Véase, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

² ARCIDIÁCONO Pilar y GAMALLO Gustavo, "Derechos sociales, justiciabilidad y desigualdades sociales", *Revista Debate Público, Reflexión de Trabajo Social*, año 6, núm. 12; Consultado en: [Derechos sociales, justiciabilidad y desigualdades sociales | Arcidiácono | Debate Público](#), (consultado el 01 de agosto de 2023).

³ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, “El marco teórico – conceptual de la evaluación de las políticas públicas”; disponible en: [conceptual de la evaluación de las políticas públicas. 7](#), [consultado el 01/08/2023].

instituciones gubernamentales, porque bien pueden actuar de alguna manera para dar solución a los problemas (generalmente creando planes, programas y políticas públicas) o bien pueden ser omisos y no atender las necesidades y problemáticas que la sociedad reclama.

La política pública, refiere Aguilar Villanueva, es “*la clase de acción directiva de gobierno más extendida, pues cubre prácticamente todos los campos de responsabilidad del estado y de importancia social, y es la actividad que integra las varias dimensiones políticas, legales, financieras y administrativas del gobernar*”⁴. Como se lograra entender, el gobierno como entidad administradora de los recursos y proveedora del orden y de la seguridad de la sociedad está obligado a atender y resolver los problemas públicos de la misma y en consecuencia a llevar a cabo el proceso de diseño, elaboración, implementación y evaluación de las políticas públicas que sean necesarias para tal fin⁵, en búsqueda del progreso, el bienestar y el desarrollo de la sociedad en su conjunto.

Entendamos entonces que una política pública implica el establecimiento de una o más estrategias orientadas a la solución de problemas públicos y/o a la obtención de mayores niveles de bienestar social⁶ que se traducen en la materialización de un ejercicio pleno de derechos económicos y sociales. El goce pleno de los DESCAs son el resultado de la toma de decisiones del gobierno y en el cual concurren la participación rectora del gobierno y diversos sujetos sociales, como la sociedad civil, organismos públicos nacionales e incluso internacionales, entre otros; logrando con ello establecer las rutas a seguir para la obtención

de los objetivos señalados. Consideramos también que el diseño, la elaboración y la implementación de políticas públicas por parte del gobierno responde pues a la necesidad de alcanzar objetivos prioritarios que conllevan como resultado un verdadero *Estado de Bienestar*, donde la redistribución de las riquezas a través de políticas fiscales redistributivas y progresivas tenga como objetivo primordial mejorar de manera significativa las condiciones básicas de la sociedad como las económicas, educativas y de salud, entre otras. Logrando lo anterior se estaría garantizando el ejercicio de los derechos fundamentales de la población y de manera progresiva alcanzando un desarrollo social dentro de las poblaciones.

A lo anterior habría que agregar que las políticas públicas deben tener dos características importantes. En primer lugar, deben ser eficientes y en un segundo plano, deben regirse bajo un carácter democrático. En cuanto a la eficiencia, podríamos entender que las políticas públicas son eficientes cuando alcanzan el o los objetivos propuestos para los que fueron implementadas y refiere Candelaria Ochoa, “*al menor costo posible*”⁷. Ahora bien, el carácter democrático debe entenderse en dos aspectos. El primero, como la participación de la sociedad civil o los sectores de la población afectados en la creación de las políticas públicas, como ya lo refiere la Carta Iberoamericana de Participación Ciudadana en la Gestión Pública: “*La participación ciudadana en el proceso de formación de las políticas públicas tiene que preverse tanto en su fase de formulación como en las de planificación, ejecución, seguimiento, evaluación y control, mediante mecanismos apropiados*”⁸ y en un segundo aspecto el carácter democrático de las políticas públicas consiste en vislumbrar que estas son un verdadero instrumento para el mejoramiento constante de la situación social, económica y cultural de la sociedad. Es

⁴ AGUILAR VILLANUEVA, Luis F., Política Pública: Una visión panorámica, Bolivia, Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD-Bolivia), 2012, p. 18. Disponible en: [Política pública. Una visión panorámica | Programa De Las Naciones Unidas Para El Desarrollo](#)

⁵ Op. Cit. “El marco teórico conceptual...”.

⁶ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, “El marco teórico – conceptual de la evaluación de las políticas públicas”; disponible en: [conceptual de la evaluación de las políticas públicas. 7](#) (Consultado el 01 de agosto de 2023).

⁷ OCHOA A., María Candelaria, *Políticas Públicas*, disponible en: [Políticas públicas con perspectiva de género](#) (consultado el 03/08/2023).

⁸ Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, “Carta Iberoamericana de Participación Ciudadana”, Portugal, 2009, p. 6.

decir que dicho carácter democrático debe permitir a todos los sectores de la sociedad la garantía y el goce más amplio de los derechos humanos entre ellos los económicos y sociales fundamentales para tener una vida digna.

II.A. Fases de una Política Pública

Las políticas públicas tienen una trascendencia social importante, pues son un instrumento esencial en la toma de decisiones de los gobiernos para resolver los problemas de orden público que atañen a la sociedad en búsqueda de que ésta sea más justa e igualitaria. Por eso, veremos enseguida cuáles son las etapas previas y posteriores por las que atraviesa una política pública antes y después de su implementación. Conocer estas etapas es muy relevante ya que, como hemos reiterado, estas acciones están destinadas desde su planificación a tratar de resolver los problemas prioritarios en una sociedad, por ello que cada una de las fases en su ciclo de creación es vital para que el resultado de la implementación de una política pública alcance el objetivo planteado desde el inicio, sin que se quede a medio camino o no logre implementarse como fue diseñada.

Para la creación de una política pública, según Aguilar Villanueva⁹, se requieren de

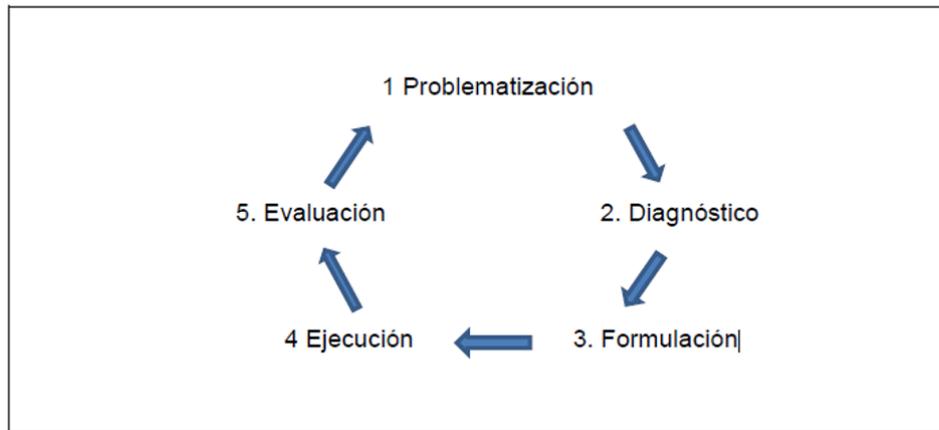
cuatro fases, a saber: a) *Diseño*, b) *Elaboración* c) *Implementación* y, d) *Evaluación*. Por su parte y no tan distante del anterior, Julio Franco Corso enuncia también cuatro etapas necesarias en la creación de una política pública que son: a) *Gestación*, refiriéndose al surgimiento e identificación de los problemas públicos para incluirlos en la agenda de los gobiernos; b) *Diseño*, de acuerdo con el autor, en esta etapa se realiza el análisis del problema, de la solución y de la factibilidad, así como la recomendación de la política pública y el plan de acción de la política pública; c) *Implementación*, en esta etapa se decide la aplicación, el presupuesto, la legislación y la ejecución de la política pública; y d) *Evaluación* que es precisamente evaluar los resultados de la política pública implementada.¹⁰

En un interesante mapa el Colegio de México se detalla que para la elaboración de una política pública debe seguirse el siguiente proceso¹¹:

⁹ AGUILAR VILLANUEVA, Luis F., en LÓPEZ BARRÓN, Teresita de Jesús, "Políticas Públicas y el Estado de Bienestar como Divisa del Gobierno Actual" *Revista Derecho & Opinión Ciudadana*, Instituto de Investigaciones Parlamentarias, Congreso del Estado de Sinaloa, año 5, número 10, julio – diciembre 2021, p.p. 27-59.

¹⁰ FRANCO CORZO, Julio, "Diseño de políticas públicas", México, IEXE, 2013.

¹¹ Colegio de México, "Definición y etapas de las políticas públicas" Disponible en: [Definición y etapas de las políticas públicas](#) (consultado el 29 de julio de 2023).

CICLO DE LAS POLÍTICAS PÚBLICAS

Fuente: el Colegio de México

1. *Problemática*, se refiere a la identificación de problemas públicos o situaciones que tienen o tendrán efectos nocivos para la sociedad y que para ser considerados como tal deben estar ampliamente extendidos y ser aceptados como un problema por los miembros de la sociedad. Cuando el Estado los reconoce e interviene para mitigarlos, reducirlos o resolverlos los transforma en problemas estatales y objeto de planes, programas y políticas públicas.

2. *Diagnóstico*, en esta etapa se busca identificar las causas que originan el problema público reconocido y hallar una posible solución. Refiere el autor que se trata pues de acciones analíticas tendientes a comprender dicho problema y poder proponer acciones que lo aminoren, registrando datos, analizando información y considerando las posibles consecuencias de la intervención.

3. *Formulación*, después de los dos puntos anteriores el Estado elige de entre una serie de alternativas, a la que mejor se adapte a sus objetivos, capacidades y recursos. Para lo cual desarrolla un plan de acción que incluye una serie de actividades que llevará a cabo para poder darle respuesta a dicho problema público.

4. *Ejecución*, esta es la etapa en la que se ponen en marcha las acciones establecidas en la fase de formulación con la finalidad de alcanzar los objetivos de la política.

5. *Evaluación*, aquí se comparan las decisiones tomadas por el Estado para aminorar o resolver el problema público y las

metas definidas, con los resultados y el desempeño de las acciones llevadas a cabo en la realidad. También se busca comprender si los efectos de dicha intervención están dando como resultado una mejoría en el problema que le dio origen a la intervención.

Como vemos, las etapas citadas anteriormente abarcan todos los aspectos importantes que deben ser observados ante la creación de una política pública. Luego entonces si el Estado y gobierno cumplen con dicho ciclo en la creación de políticas públicas, llámense políticas económicas, tributarias, fiscales, educativas, de salud, de igualdad y no discriminación entre otras más, dichas políticas estarán destinadas a alcanzar los objetivos planteados en sus inicios, reduciendo así los problemas que atañen a cada sociedad y reflejándose un Estado de Bienestar que tanto se añora en los países latinoamericanos donde el ejercicio pleno de los derechos humanos y a su vez de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales sea una realidad. El ciclo completo y cada una de las etapas para la creación de las políticas públicas son esenciales sin embargo y por su relevancia haremos una breve pausa en la última etapa de dicho ciclo, es decir en la Evaluación.

II.B. Evaluación de las Políticas Públicas

Cuando escuchamos el término “evaluación” podemos pensar inmediatamente en la determinación de un valor o en la medición de algo de acuerdo con algunos criterios establecidos, pues bien, es en cierta parte lo

que abarca esta etapa del ciclo de una política pública, identificar y medir precisamente cuál ha sido el resultado o el impacto de dicha política, lo que bien podríamos llamar *eficiencia*. Sin embargo, determinar la eficiencia de la política pública no es lo único que abarca esta etapa de evaluación.

Refiere Aguilar Villanueva que la evaluación de políticas públicas, representa poder valorar la política desde su inicio hasta su final, permitiendo entonces que las acciones u omisiones del Estado, que provocan consecuencias positivas o negativas en la sociedad, puedan mitigarse, incrementarse o neutralizarse para resolver el problema que les dio origen¹². La evaluación es pues “*un momento fundamental en el desarrollo de las políticas públicas que debe ser utilizado para fortalecerlas, modificarlas o incluso eliminarlas, si es necesario*”¹³.

La evaluación de políticas públicas, refiere Mónica Tapia Álvarez¹⁴, sirve para:

- a) Revisar el curso de acción elegido
- b) Comparar los resultados de la política con sus objetivos originales
- c) Conocer los impactos de las políticas
- d) Procurar ajustes y/o impactos en la política

Esta etapa de evaluación, como aparece en el mapa ya expuesto del Colegio de México, es la fase final de una política pública. Así mismo, como bien refiere la autora antes citada, en la mayoría de los casos es aplicada al final, es decir una vez implementada la política pública los gobiernos recurren a una evaluación final con el propósito de revisar el curso de acción de la política, comparar los resultados y

efectos con los objetivos iniciales e identificar los ajustes o cambios necesarios. Pero es recomendable hacer una evaluación en otros momentos del ciclo de la política pública para evitar el desperdicio o desvío de recursos, para mejorar aspectos del diseño y/o la implementación de la política, etc.¹⁵

La evaluación es un instrumento integrado en el análisis de políticas públicas de carácter multidisciplinar y de reciente especialización profesional, que tiene por objeto apreciar la eficacia de los programas o políticas públicas, comparando sus resultados e impacto con los objetivos asignados y los medios puestos a su disposición, emitiendo un juicio de valor.¹⁶ Sabiendo que la evaluación de las políticas públicas no consiste solo en la revisión de los resultados finales luego de su implementación, sino más bien de un análisis estructural desde su planeación, desarrollo y hasta su implementación, el CONEVAL (Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social) señala que hay diferentes tipos de evaluaciones¹⁷ de una política pública, las cuales de manera breve serán enunciadas a continuación:

- **Evaluación de Diseño:** es aquella que permite evaluar la consistencia y lógica interna de los programas presupuestales. La información que brinda la evaluación de diseño permite tomar decisiones para mejorar la lógica interna de un programa, es decir, saber si su esquema actual contribuye a la solución del problema para el cual fue creado.

- **Evaluación de Consistencia y Resultados:** analiza la capacidad institucional, organizacional y de gestión de un programa, esta evaluación puede efectuarse a partir de los dos años de la creación del programa. Este tipo de evaluación contiene seis temas a

¹² AGUILAR VILLANUEVA, Luis F., “*La Evaluación de las Políticas Públicas. Estudio introductorio y edición*”, disponible en [conceptual de la evaluación de las políticas públicas. 7](#) (consultado el 01 de agosto de 2023)

¹³ TAPIA ÁLVAREZ, Mónica, Campillo Carrete, Beatriz, et al. “Manual de incidencia en políticas públicas”, Editorial Alternativas y Capacidades, México, 2010, p. 67

¹⁴ TAPIA ÁLVAREZ, Mónica, Campillo Carrete, Beatriz, et al. “Manual de incidencia en políticas públicas”, Editorial Alternativas y Capacidades, México, 2010, p. 67

¹⁵ TAPIA ÁLVAREZ, Mónica, Campillo Carrete, Beatriz, et al. “Manual de incidencia en políticas públicas”, Editorial Alternativas y Capacidades, México, 2010, p. 69

¹⁶ Ministerio de Política Territorial y Administración Pública, “Fundamentos de Evaluación de Políticas Públicas”, Madrid, 2010, p. 13.

¹⁷ CONEVAL “Evaluación de la Política Social”, disponible en: [Evaluaciones de Diseño](#), (consultado el 29 de julio de 2023).

evaluar en la Política Pública: 1) el diseño, 2) la planeación estratégica, 3) la operación, 4) la cobertura y focalización, 5) la percepción de beneficiarios y 6) los resultados.

- **Evaluación de Impacto:** este tipo de evaluación permite medir, mediante el uso de metodologías rigurosas, los efectos que un programa puede tener sobre su población beneficiaria y conocer si dichos efectos son en realidad atribuibles a su intervención. El principal reto de una evaluación de impacto es determinar qué habría pasado con los beneficiarios si el programa no hubiera existido.

- **Evaluaciones Complementarias:** son de aplicación opcional de acuerdo con las necesidades e intereses de las dependencias y entidades, con el fin de mejorar su gestión y obtener evidencia adicional sobre su desempeño.

- **Evaluación de Procesos:** esta evaluación brinda información para contribuir a la mejora de la gestión operativa de los programas. Del total de los tipos de evaluaciones, ésta es una de las de mayor utilidad para fortalecer y mejorar la implementación de los programas. Se sugiere que la evaluación de proceso se realice a partir del tercer año de operación de los programas.

Es claro que la evaluación de las políticas públicas es un aspecto medular en su ciclo al identificar o determinar de manera objetiva y clara la pertinencia, eficiencia y el impacto de un programa o plan de acción. *Se trata pues de un proceso organizativo para mejorar las actividades en marcha y ayudar a la administración en la planificación, programación, reprogramación, ajustes, cambios y toma de decisiones futuras respecto de una política pública*¹⁸.

Cerremos este apartado diciendo que las políticas públicas bien estructuradas desde su inicio, es decir, que cumplan con un ciclo y etapas esenciales desde su planeación hasta su evaluación final, se convierten en un vehículo de crecimiento, desarrollo y cambio social, además de ser uno de los medios más viables para que los gobiernos resuelvan los

problemas de su sociedad; pues como ya se ha asentado previamente las políticas públicas son creadas para alcanzar objetivos claros como la solución de problemas sociales prioritarios, además de que en muchos casos se busca que dichos instrumentos doten de bienes y servicios suficientes y de calidad a la sociedad, se le brinde seguridad y más allá de todo se fortalezca su Estado de Bienestar traducido en el ejercicio y goce más amplio de sus derechos económicos y sociales. Las políticas públicas son en conclusión el vehículo idóneo para que se logre un ejercicio pleno de los derechos fundamentales de las personas, en el que el gobierno y la sociedad participen de manera conjunta y democrática en la búsqueda y construcción de un verdadero Estado de Bienestar.

Nos enfocaremos ahora en las políticas fiscales que son indispensables para el desarrollo y pleno ejercicio de los derechos humanos en general y específicamente, de los derechos económicos y sociales, porque se ocupan precisamente de uno de los factores más importantes en la actividad estatal, nos referimos a la obtención, al manejo y al gasto de recursos económicos entendiendo que sin dinero difícilmente se pueda hacer mucho aún con las mejores intenciones, bien refiere Guevara Rosas *“sin recursos suficientes no hay garantía plena para el ejercicio de derechos”*¹⁹

III. Políticas Fiscales

El concepto de política fiscal es muy amplio y abarca muchos aspectos a estudiar. Sin embargo, buscaremos la forma breve y concisa de analizarlo, para dejar desde ahora un concepto claro de lo que entendemos por política fiscal, que aunque resulte difícil de unificar en un criterio o idea, es necesario para entender de lo que estaremos hablando. La política fiscal podemos entenderla según el Centro de Estudios de las Finanzas Pública como *“el conjunto de instrumentos y medidas que toma el Estado con el objeto de recaudar*

¹⁸ Op. Cit.: *El marco teórico – conceptual de la evaluación de las políticas públicas...*

¹⁹ GUEVARA ROSAS, Erika, *“Sin recursos no hay derechos”*, Amnistía Internacional, Julio de 2023, disponible en: [Sin recursos no hay derechos - Amnistía Internacional](#)

*los ingresos necesarios para realizar las funciones que le ayuden a cumplir los objetivos de la política económica general*²⁰. Es importante mencionar que los principales ingresos de la política fiscal son por la vía de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y el endeudamiento público interno y externo. Ahora, si tenemos en cuenta que las políticas públicas son precisamente acciones o decisiones de los gobiernos, como vimos al principio, la política fiscal como acción del Estado en el campo de las finanzas públicas, *“busca el equilibrio entre lo recaudado por impuestos y otros conceptos y los gastos gubernamentales”*²¹.

En una idea similar un estudio de la Facultad de Economía de la UNAM, nos dice que: la política fiscal se puede entender como un conjunto de medidas relativas al régimen tributario, al gasto público, al endeudamiento público, a las situaciones financieras de la economía y al manejo por parte de los organismos públicos, tanto centrales como paraestatales y en todo el ámbito nacional y en lo referente a todos los niveles de gobierno²². En ese mismo estudio se señala que los objetivos primordiales de la política fiscal son:

a) Ser instrumento de desarrollo para crear el ahorro público suficiente para incentivar el nivel de inversión pública nacional.

b) Absorber de la economía privada (por los medios más equitativos) los ingresos suficientes para hacer frente a sus necesidades de gasto.

c) Estabilización de la economía, a través del control de precios, del control financiero, para crear las condiciones necesarias para el desarrollo económico.

d) Redistribución del ingreso²³.

Nosotros agregaríamos:

e) Mantener un sano y equilibrado gasto y endeudamiento público.

Ahora, para alcanzar dichos objetivos la política fiscal se apoya de otros instrumentos como la política tributaria, la política de gasto y la de endeudamiento público y de la política financiera estatal.

En nuestro concepto la política fiscal es el plan de acción del Estado mediante el cual crea instrumentos y medidas para obtener los ingresos necesarios *que le permitan el cumplimiento de sus objetivos planteados en su política económica estatal*²⁴, mediante el ejercicio del gasto público responsable. Dicho esto podemos determinar que en la política fiscal recae pues la gran responsabilidad de asegurar que, a través de esta, el Estado cumpla con las responsabilidades que el ordenamiento constitucional y legal establecen, ya sea en su organización y estructura administrativa, y para con la sociedad en cuanto a la prestación de los servicios sociales básicos como los de salud, educación y trabajo entre otros, así como propiciar un Estado de Bienestar en el que se cree una sociedad con igualdad de derechos, con pleno respeto y garantía a los derechos humanos e incluso con un desarrollo y sostenibilidad medioambiental.

La política fiscal, refiere el Center for Economic and Social Rights, *“tiene un rol central en la superación de las desigualdades socio-económicas y el cumplimiento de los*

²⁰ Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, “Política Fiscal, Tendencias del Sistema Tributario Mexicano”, México, 2007, p. 4.

²¹ Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, “Política Fiscal, Tendencias del Sistema Tributario Mexicano”, México, 2007, p. 4.

²² Facultad de Economía de la UNAM, “Elementos del Sistema Tributario Mexicano”, p.28, disponible en: <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BoquillaI/cap2.pdf>

²³ Facultad de Economía de la UNAM, “Elementos del Sistema Tributario Mexicano”, p.28, disponible en: <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BoquillaI/cap2.pdf>

²⁴ Auditoría Superior de la Federación, “Introducción al sistema Fiscal Mexicano”, Serie Apuntes Didácticos, México, 2016, disponible en: [Introducción al Sistema Fiscal Mexicano](http://www.auditoria.fed.mex/Introduccion%20al%20Sistema%20Fiscal%20Mexicano.pdf)

*derechos humanos*²⁵. Su potencial rol redistributivo convierte a esta política en una herramienta única para lograr un modelo de desarrollo que tenga como ejes centrales la igualdad, los derechos humanos, los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales²⁶ así como avanzar progresivamente en la erradicación de la pobreza y la disminución de las desigualdades. Sin embargo, cuando las políticas fiscales no cumplen con dicho objetivo surge un problema de gran envergadura, que al día de hoy y de acuerdo con la CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) tiene un impacto real y palpable en las políticas fiscales y tributarias de los Estados. Surge pues la desconfianza ciudadana y por lo tanto la población no muestra la voluntad de pagar impuestos y otras cargas impositivas que forman parte de las políticas económicas estatales.

De acuerdo con la CEPAL, en una sociedad con serias inequidades distributivas, los sectores que debieran cumplir con las imposiciones tributarias, toman como excusa habitual para eludir o evadir su pago, el no recibir los servicios adecuados del Estado, entre ellos servicios básicos de salud, educación y seguridad entre otros²⁷. Aunado a ello habría que mencionar los altos índices de corrupción en el manejo de los recursos públicos y la poca eficiencia en el manejo del gasto y el endeudamiento público.

Esta desconfianza ciudadana por supuesto que se ve reflejada en la política fiscal de un Estado, pues no permite, por ejemplo, recaudar mayores ingresos y así poder proporcionar mejores servicios a su población. Prueba de ello es que el rendimiento del impuesto sobre la renta de personas físicas en América Latina y el Caribe apenas alcanza el 2,1% del PIB en promedio, este nivel resulta muy inferior al 8%

del PIB recaudado en promedio por los países de la OCDE²⁸, donde las sociedades de dichos países no se excusan para no pagar impuestos, pues confían y saben que el Estado les brindará los servicios y bienes necesarios para tener una vida digna donde sus derechos fundamentales son visiblemente garantizados.

David Ibarra, por su parte, propone que para diseñar una política fiscal que asegure el cumplimiento de las responsabilidades de un Estado respecto a los bienes y servicios básicos que debe prestar a la sociedad, se debe utilizar de manera eficiente la política fiscal, la composición y destinos del gasto público, así como procurar diversas fuentes de ingresos, una reestructuración de la recaudación impositiva y una mejor utilización de la política de deuda pública, para lograr los principales objetivos económicos y sociales que el país requiere²⁹.

La política fiscal bien implementada puede lograr un cambio social que incluya la disminución de las desigualdades, la disminución de la pobreza y la prestación de servicios básicos íntegros y de calidad a la sociedad, como los educativos, laborales, de salud y de seguridad, entre otros. Con ellos se estaría asegurando el progreso y desarrollo social de un país y por ende se estarían garantizando los derechos humanos de su población. De acuerdo con el Center for Economic and Social Rights las políticas fiscales que buscan la disminución de las desigualdades son llamadas también "*políticas fiscales progresivas*"³⁰.

Para cerrar este punto, cabe referir que las políticas fiscales deben tener un enfoque de derechos humanos y de igualdad progresiva, esto engloba que la recaudación, el gasto público e incluso el endeudamiento público, busquen por todos los medios el aseguramiento del disfrute y goce de los derechos innatos a las personas. Con miras

²⁵ Center for Economic and Social Rights, "Política Fiscal para la Igualdad y los Derechos" Estados Unidos, 2017, p. 1.

²⁶ Center for Economic and Social Rights, "Política Fiscal para la Igualdad y los Derechos" Estados Unidos, 2017, p. 1.

²⁷ Comisión Económica para América Latina y el Caribe, "Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe", Santiago de Chile, 2023, p. 106.

²⁸ Comisión Económica para América Latina y el Caribe, "Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe", Santiago de Chile, 2023, p.97.

²⁹ David Ibarra, "La política Tributaria" *Tax Policy, Revista Economía UNAM*, vol.16 n°. 46, México, 2020.

³⁰ Center for Economic and Social Rights, Op. Cit., p. 4.

pues, a una sociedad igualitaria social y económicamente, donde se busque erradicar las desigualdades no solo económicas, sino étnicas y raciales, de género, las relacionadas con el ciclo de la vida (la juventud y la vejez) y las desigualdades territoriales³¹. Finalmente, y en la misma concordancia, citamos expresamente lo siguiente: “*Los principios de derechos humanos son plenamente aplicables a las políticas fiscales y ellos deben implementarse en todo el ciclo de las políticas, desde la elaboración de los presupuestos y los códigos tributarios o la asignación de gastos hasta la supervisión y evaluación de las consecuencias*”³².

III.1. Políticas Tributarias

Hablar de políticas tributarias nos lleva a pensar inmediatamente en la actividad impositiva del Estado, es decir, al establecimiento de impuestos y contribuciones a la sociedad con el objetivo de que el Estado obtenga recursos para la realización de sus funciones básicas.

La política tributaria en el caso de México, principalmente fundada en la ley de Ingresos de la Federación, es uno de los instrumentos más importantes con que cuenta el Estado y su política económica para realizar sus funciones en materia de finanzas públicas y fiscales, la cual tiene como objetivo recaudar los ingresos suficientes para realizar las funciones esenciales de gasto público como son educación, salud, seguridad, infraestructura, etc. Por lo tanto, son precisamente las políticas tributarias las que en el fondo conllevan la responsabilidad de lograr una eficiente y eficaz recaudación económica para poder garantizar a las personas el ejercicio de sus derechos fundamentales. Si estos instrumentos tributarios logran recaudar los ingresos necesarios y suficientes que el Estado requiere, este último con una correcta y adecuada política fiscal y de gasto público

estaría en el camino correcto para lograr un Estado de Bienestar donde la sociedad tenga un acceso efectivo e íntegro en los servicios básicos, de salud, educación y seguridad entre otros, además de que pueda verse reflejado en su sociedad el goce y ejercicio de los derechos humanos, económicos, sociales, culturales y ambientales.

En un sentido más específico, a partir de diversos criterios y orientaciones, la política tributaria determina la carga impositiva directa o indirecta sobre los contribuyentes que permita financiar la actividad del Estado. Particularmente, los ingresos tributarios se refieren a la prestación en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio, a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley específica señala como hecho generador de un crédito fiscal. Generalmente, se busca que la estructura impositiva no obstaculice el desarrollo de las actividades productivas de individuos y empresas, evitando con ello que se afecten las posibilidades de crecimiento económico³³. Así pues, los Estados a través de la política tributaria tienen la capacidad de redistribuir los recursos financieros de los cuales dispone una comunidad entre los miembros que la forman³⁴ con la finalidad de lograr el cumplimiento de los fines estatales.

La política tributaria es el principal instrumento de gestión del que disponen los gobiernos para recaudar los impuestos o contribuciones con los que buscan financiar el gasto público, al tiempo que respetan ciertos principios como la sostenibilidad, la progresividad, la equidad y la eficiencia³⁵. Se habla de equidad vertical cuando la tributación

³¹ Center for Economic and Social Rights, Op. Cit., p. 24.

³² *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado, p.5.

³³ Centro de Estudio de las Finanzas Públicas, “Política Fiscal”, Tendencia del sistema tributario Mexicano, México, 2007, p. 9, disponible en: <https://www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0062007.pdf>

³⁴ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “El Sistema Tributario Mexicano”, OEA, 2021, p. 2, disponible en: https://www.oas.org/en/sla/dlc/mesicic/docs/mesicic6_mx_anex37.pdf en 02 de Agosto de 2023.

³⁵ Center for Economic and Social Rights, Op. Cit., p. 31

es progresiva (se cobra más de acuerdo a la capacidad de pago), y de equidad horizontal cuando se da un tratamiento igual a contribuyentes similares, o se valoran situaciones que ameritarían un trato distinto. Según los citados Principios, los Estados deben asegurar que su política fiscal sea socialmente justa y para ello deben: “diseñar la política tributaria de acuerdo con los principios de equidad horizontal y vertical, legalidad, igualdad, no discriminación, generalidad, capacidad contributiva, progresividad, y otros principios de tributación justa generalmente incorporados en sus constituciones, en el derecho internacional y en otros marcos complementarios”³⁶.

En la actualidad y después de la crisis originada por la pandemia de COVID 19, de acuerdo con estudios de la CEPAL y del Banco Interamericano de Desarrollo, en los Estados latinoamericanos se ha vuelto a reforzar la idea de una necesaria reestructuración tributaria que permita a los Estados de la región la captación de ingresos suficientes para la consecución de sus fines. Para ello es indispensable contar con políticas tributarias equitativas y progresivas, que coadyuven a la política económica de cada Estado y sobre todo que logren una verdadera distribución en las cargas impositivas a la sociedad. Para lograr lo anterior se deben tomar como guía los principios de derechos humanos en la política fiscal y los principios básicos de una tributación justa antes enunciados.

IV. Derechos Económicos y Sociales.

Los Derechos Económicos, Sociales, Culturales y Ambientales (DESCA) gozan de un amplio reconocimiento en instrumentos internacionales como el PIDESC (Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales) o como el Protocolo de San Salvador, por mencionar algunos. Estos instrumentos han dado las bases y pautas que los Estados deben cumplir y observar con el objetivo de que todas las personas puedan ejercer y disfrutar de manera plena sus

³⁶ Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, Op. Cit., p.23.

derechos económicos, sociales y culturales, los cuales debemos entender como: “derechos humanos que garantizan condiciones sociales y económicas necesarias para una vida digna y en libertad, se refieren a cuestiones tan básicas como el trabajo, la seguridad social, la salud, la educación, la alimentación, el agua, la vivienda, un medio ambiente adecuado y la cultura. Son derechos individuales y colectivos para todas las personas”³⁷. Hemos optado por tomar como referencia solo a los derechos económicos y sociales en atención a que hablar de derechos culturales y de medio ambiente implicaría un análisis y estudio de mayor envergadura por las particularidades de cada derecho y sus contenidos propios.

Los derechos económicos y sociales, en igualdad de jerarquía que el resto de derechos humanos, ello por su interdependencia e indivisibilidad, han tenido un desarrollo legal y jurisprudencial importante dentro de los estados latinoamericanos lo cual ha permitido que los ciudadanos a través de acciones legales y de justiciabilidad puedan exigir a los Estados la garantía y disfrute de estos derechos como son el derecho al trabajo y a condiciones laborales dignas, el derecho a un ingreso económico digno, el derecho a tener una familia en una vivienda decorosa y con condiciones alimentarias íntegras, el derecho y acceso a servicios de salud, el derecho a tener una educación de calidad y a un derecho de seguridad social. Estos derechos económicos y sociales están regidos por ciertos principios universales como los de interdependencia, indivisibilidad y progresividad, principios que obligan a los Estados a buscar por todas las formas y medios que le sean posibles dar cumplimiento y garantía de esos derechos a su población.

IV.1. Progresividad de los Derechos Económicos y Sociales

Uno de los cuatro principios de los derechos humanos consagrados en nuestra Constitución

³⁷ Comisión Nacional de Derechos Humanos, “Derechos Económicos, Sociales, Culturales y Ambientales”, México, 2023, disponible en: [Derechos Económicos, Sociales, Culturales y Ambientales](#)

Política de los Estados Unidos Mexicanos es el de progresividad, el cual según la Comisión Nacional de Derechos Humanos (CNDH) *“implica el gradual progreso para lograr su pleno cumplimiento, es decir, que para el cumplimiento de ciertos derechos se requiera la toma de medidas a corto, mediano y largo plazo, pero procediendo lo más expedita y eficazmente posible”*³⁸. Este principio está relacionado íntimamente con los DESC, en primera porque son derechos que a lo largo de toda la vida de las personas deben ser garantizados teniendo en cuentas las evoluciones y cambios sociales que surgen con el tiempo, por ejemplo, derechos económicos y sociales como los de salud, educación, derecho a una vivienda digna y a una sana alimentación, derechos laborales y de los trabajadores que por efectos de la globalización y evolución tecnológica se ven afectados de diferentes maneras. Lo anterior nos lleva a entender en segundo término que dicho principio está relacionado de manera directa con la no regresión en la protección y garantía de los DESC, es decir, con la prohibición de retrocesos a los niveles de garantía alcanzados.³⁹

La progresividad de los derechos económicos y sociales está enunciada como una obligación a los Estados en el artículo 2 párrafo I del PIDESC, que de manera textual señala: *“Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos”*. Dicha progresividad en criterios de la Corte

Interamericana y de las Cortes Constitucionales en Latinoamérica consiste precisamente en una no regresión de los estándares alcanzados sobre el ejercicio y disfrute de los DESC, por su parte la SCJN a través de su jurisprudencia ha dicho que: *“El principio de progresividad que rige en materia de los derechos humanos implica tanto gradualidad como progreso. La gradualidad se refiere a que, generalmente, la efectividad de los derechos humanos no se logra de manera inmediata, sino que conlleva todo un proceso que supone definir metas a corto, mediano y largo plazo”*⁴⁰.

Además en esa misma jurisprudencia se enuncia que, *“el progreso implica que el disfrute de los derechos siempre debe mejorar. En tal sentido, el principio de progresividad de los derechos humanos se relaciona no sólo con la prohibición de regresividad del disfrute de los derechos fundamentales, sino también con la obligación positiva de promoverlos de manera progresiva y gradual, pues como lo señaló el Constituyente Permanente, el Estado Mexicano tiene el mandato constitucional de realizar todos los cambios y transformaciones necesarias en la estructura económica, social, política y cultural del país, de manera que se garantice que todas las personas puedan disfrutar de sus derechos humanos. Por tanto, el principio aludido exige a todas las autoridades del Estado Mexicano, en el ámbito de su competencia, incrementar el grado de tutela en la promoción, respeto, protección y garantía de los derechos humanos y también les impide, en virtud de su expresión de no regresividad, adoptar medidas que sin plena justificación constitucional disminuyan el nivel de la protección a los derechos humanos de quienes se someten al orden jurídico del Estado mexicano”*⁴¹.

³⁸ Comisión Nacional de Derechos Humanos, “ Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad de los derechos humanos” CNDH, México, 2018, p. 14

³⁹ Comisión Nacional de Derechos Humanos, “ Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad de los derechos humanos” CNDH, México, 2018, p. 14

⁴⁰ SCJN, “Principio de progresividad de los derechos humanos, su naturaleza y su función”, Tesis: 2a. CXXVII/2015 (10a.), México, 2015. Consúltese en: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

⁴¹ SCJN, “Principio de progresividad de los derechos humanos, su naturaleza y su función”, Tesis: 2a. CXXVII/2015 (10a.), México, 2015. Consúltese en: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

En sintonía con lo anterior y para profundizar un poco más sobre la progresividad de los derechos económicos y sociales, la Primera Sala de la SCJN estableció *“que el deber de alcanzar progresivamente el pleno goce de un derecho se actualiza una vez que el núcleo esencial del derecho en cuestión se ve satisfecho. El deber de progresividad impuesto a los Estados implica que tiene que existir una política pública, la cual debe ser razonable para alcanzar el objetivo impuesto por el derecho en cuestión. De manera que la labor de los órganos jurisdiccionales debe ser evaluar la razonabilidad de dicha política, esto es, si realmente busca alcanzar la plena realización del derecho social de que se trate”*⁴². La Corte Interamericana de Derechos Humanos también ha contribuido a lo que debemos entender como progresividad de los derechos humanos señalando que *“el desarrollo progresivo de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales no podrá lograrse en un breve periodo de tiempo y que, en esa medida, requiere un dispositivo de flexibilidad necesaria que refleje las realidades del mundo y las dificultades que implica para cada país el asegurar dicha efectividad”*⁴³.

Toca entonces a los Estados la obligación de adoptar medidas, planes y acciones, tendientes a garantizar la efectividad de los derechos económicos y sociales siempre en sintonía con la disponibilidad de recursos económicos con que cuenta cada estado. Para ello se requiere precisamente de políticas públicas de carácter fiscal y tributario que garanticen la mayor cantidad de recursos económicos en pro de los derechos económicos y sociales. *“Así, la implementación progresiva de dichas medidas podrá ser objeto de rendición de cuentas y, de ser el caso, el cumplimiento del respectivo compromiso adquirido por el Estado podrá ser exigido ante*

*las instancias llamadas a resolver eventuales violaciones a los derechos humanos”*⁴⁴.

Finalmente, respecto de la progresividad de los derechos económicos y sociales la Corte Interamericana también ha señalado que *“la realización progresiva significa que los Estados parte tienen la obligación concreta y constante de avanzar lo más expedita y eficazmente posible hacia la plena efectividad de dicho derecho, en la medida de sus recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados”*⁴⁵.

Por cuanto a los recursos económicos y tomando como referencia *Los principios de derechos humanos en la política fiscal* los estados deben: *“adoptar un marco de políticas que asegure la movilización del máximo de los recursos de distinta índole, logrando el aprovechamiento pleno y eficiente de los recursos públicos existentes mediante un gasto público de calidad y, cuando sea necesario, incrementando la disponibilidad de recursos en formas progresivas, sostenibles y que promuevan la igualdad sustantiva mediante la combinación adecuada de instrumentos fiscales, monetarios, cambiarios y financieros”*⁴⁶.

IV.B. Políticas Fiscales Progresivas para el desarrollo y garantía de los derechos económicos y sociales.

Ha quedado señalado hasta este punto que es obligación de los Estados garantizar el goce efectivo de los derechos económicos y sociales, además deben buscar el desarrollo y materialización de dichos derechos de manera progresiva tomando para ello el máximo de sus recursos en tanto les sea posible. Ahora bien, de qué manera poder cumplir dicha obligación cuando la realidad social y económica en los estados latinoamericanos es compleja en lo que a recursos económicos se

⁴² SCJN, “Principio de progresividad de los derechos humanos, su naturaleza y su función”, Tesis: 2a. CXXVII/2015 (10a.), México, 2015. Consúltese en: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

⁴³ Corte IDH. Caso “Cuscul Pivaral y otros Vs. Guatemala”. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 23 de agosto de 2018. Serie C No. 359., Párrafo 141.

⁴⁴ OC-27/21, “Derechos a la libertad sindical, negociación colectiva y huelga, y su relación con otros derechos, con perspectiva de género”.

⁴⁵ Corte IDH. Caso “Valencia Campos y otros Vs. Bolivia”. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 18 de octubre de 2022. Serie C No. 469, Párrafo 235.

⁴⁶ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, Op. Cit., p.44.

refiere. Es en este punto donde los gobiernos deben mirar qué acciones o medidas tomar para poder dar garantía a los derechos fundamentales de su población puesto que, con el hecho de que estén reconocidos en sus constituciones y sistemas legales internos o que sean parte de los instrumentos internacionales que reconocen y enuncia derechos humanos, económicos, sociales, culturales y ambientales no basta y tampoco hace que todos esos derechos reconocidos, por sí solos se materialicen y las personas gocen y tengan un pleno ejercicio de los mismos.

Se debe entonces mirar a planes de acción, programas e instrumentos que sirvan como medio para hacer realidad los mandatos constitucionales y convencionales que en materia de DESC cada Estado debe cumplir. Para ello, y como herramienta principal en su actuar, existen las políticas públicas, cuyas características y funciones ya vimos al principio, y que, en lo que respecta a recursos económicos implican recurrir a políticas fiscales que garanticen la suficiencia económica para ir de manera progresiva avanzando en el desarrollo y garantía de los derechos económicos y sociales. Sin embargo, no podemos hablar de las políticas fiscales tradicionales que sólo se constriñen como hemos visto a la obtención de ingresos, al gasto público e incluso al endeudamiento público. Bajo la premisa de los 15 principios de derechos humanos en la política fiscal, tendríamos que empezar a trabajar en políticas fiscales progresivas, en contemplar una redistribución equitativa de los ingresos, de un combate a los altos índices de corrupción e incluso de contemplar políticas fiscales efectivas que tengan como objetivo el combate a la evasión y elusión fiscal.

Las política fiscal progresiva debe verse precisamente con un enfoque de derechos humanos, *“debe ser comprendida como un instrumento para la garantía de los derechos civiles, políticos, económicos, sociales, culturales y ambientales, y tiene un enorme potencial transformador para combatir la pobreza, las desigualdades -incluida la de género-, la crisis climática, las asimetrías de poder y otros factores estructurales que*

*obstaculizan la plena realización de estos derechos”*⁴⁷. Como ya hemos señalado, consideramos que las políticas fiscales bien diseñadas serían ideales para contribuir al combate a la elusión y evasión fiscal, a la corrupción e incluso son un excelente instrumento para hacer exigible la transparencia y rendición de cuentas, *“una política fiscal que distribuya de manera más equitativa los ingresos y la riqueza haciendo frente a los niveles históricos de desigualdad existentes puede también disminuir la polarización, marginación y el descontento social”*⁴⁸.

Ya hemos hecho alusión a las políticas tributarias en párrafos atrás sin embargo para cerrar esta participación, no podemos omitir señalar lo interesante que resultarían para la política fiscal y especialmente para garantizar el ejercicio efectivo de los DESC la implementación de políticas tributarias progresivas. Consideramos que son las políticas tributarias un vehículo eficaz para que los Estados logren cumplir con sus responsabilidades y objetivos y se hagan palpables los derechos de la sociedad enunciados en los instrumentos nacionales e internacionales de derechos humanos. Sin suficiencia de recursos financieros, entre otros factores, no habrá acceso efectivo a derechos, ni instancias capaces de implementar los mandatos recibidos ni instrumentos de gestión susceptibles de funcionar adecuadamente⁴⁹.

Algunos Estados, de acuerdo con el Center for Economic and Social Rights, han optado desde hace algunos años por políticas emergentes de austeridad, las cuales representan una amenaza latente para el ejercicio y disfrute de los derechos humanos, pues en lugar de transformar sus sistemas impositivos para obtener ingresos de manera progresiva a través meramente de políticas tributarias han optado por tratar de equilibrar sus finanzas públicas con recortes presupuestales (regresivos) a la salud, a la educación, a los derechos laborales, a la

⁴⁷ *Íbidem*

⁴⁸ *Íbidem*

⁴⁹ *Íbidem*, p.18.

seguridad social, que al final tendrán un impacto negativo en los servicios básicos que deben prestar a la sociedad.

Entendamos entonces que los Estados deben propiciar un cambio progresivo en el ejercicio y disfrute de los derechos humanos, económicos, sociales, culturales y ambientales, un cambio en el que, en la búsqueda del desarrollo social y económico el Estado y sociedad de manera conjunta puedan participar. Dicho cambio puede lograrse a través de planes, programas y políticas públicas que implemente el gobierno con miras a lograr un Estado de bienestar entre su población.

Con el objetivo de que el Estado logre garantizar el goce efectivo de los derechos económicos y sociales no podrán faltar por supuesto las políticas tributarias, las fiscales y de gasto público, pues son esenciales en el desarrollo de las finanzas públicas. Sin embargo, es prudente enunciar algunos posicionamientos respecto a lo que debiera buscarse con las políticas fiscales y tributarias progresivas que creemos ayudarán a la construcción de un Estado de bienestar que garantice de manera efectiva el pleno ejercicio de los derechos humanos y especialmente los económicos y sociales:

a) Debe lograrse que el sistema impositivo de los Estados les permita hacerse de mayores ingresos, es decir que aumente la recaudación tributaria mediante impuestos y políticas tributarias progresivas para garantizar los derechos de la sociedad. Es necesario realizar reformas tributarias progresivas.

b) Las políticas tributarias que cree el Estado deben tener como principios fundamentales la progresividad y equidad.

c) A través de políticas tributarias progresivas buscar que el ingreso por concepto de ISR de personas físicas aumente de manera progresiva, pues es un problema que los países de la región han tenido por décadas y aún no se logra alcanzar una sólida y eficaz recaudación por ese concepto, ello se traduciría en mayores ingresos públicos y por ende mejoras en los servicios públicos. Combatiendo la elusión y la evasión fiscal.

d) Siendo América Latina la región más desigual del planeta según la CEPAL, las políticas tributarias y fiscales deben estar orientadas a eliminar todo tipo de discriminación y desigualdades.

e) Las políticas tributarias y fiscales que los Estados implementen deben tener un enfoque de derechos humanos. Es decir que en el diseño e implementación de dichas políticas imperen los principios básicos de los derechos humanos.

f) Deben impulsarse políticas fiscales tendientes a combatir la corrupción y a incentivar la transparencia y rendición de cuentas. Ello con el fin de ganar la confianza ciudadana y obtener mayores ingresos económicos.

IV. Conclusiones.

De manera breve podemos concluir que las políticas públicas juegan un rol esencial en la actividad Estatal, ya que estos instrumentos son como lo hemos venido repitiendo un vehículo eficaz para que los Estados logren cumplir con sus fines sociales y económicos, ello es mejorando la prestación de sus bienes y servicios a la sociedad, llegar a un Estado de bienestar donde la población pueda acceder al pleno ejercicio de sus derechos humanos, económicos y sociales teniendo así una vida digna y decorosa.

En esa misma idea, las políticas fiscales -en conjunto con las tributarias- que implementen los Estados deben guiarse bajo los principios de progresividad y equidad para que pueda darse una distribución justa de los ingresos y entonces estén en condiciones de responder a los retos actuales que la sociedad demanda, más aún y como lo hemos señalado deben responder pues a las tantas necesidades que surgieron después de la pandemia de COVID 19 y que hasta la fecha han impedido que se continúe en el avance del desarrollo progresivo de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales. En el cumplimiento de los mandatos constitucionales y convencionales sobre la progresividad de los derechos humanos y de los DESC los estados de la región deben garantizar de manera *“inmediata utilizando al*

*máximo el potencial de la política fiscal para tal efecto, el derecho a un nivel adecuado de vida y los niveles esenciales de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, independientemente de los ciclos económicos, e incluso en situaciones de crisis, conflicto, emergencia o desastre natural*⁵⁰. Las políticas fiscales deben ser creadas e implementadas entonces con perspectiva de DDHH y atendiendo a los principios de derechos humanos en la política fiscal que la sociedad civil organizada ha señalado en diversos foros y documentos⁵¹.

⁵⁰ ONU-DH, Oficina del Alto Comisionado, “20 claves para conocer y comprender mejor los derechos económicos, sociales y culturales”, México, ONU-DH, 2016, P.8.

⁵¹ Véase *Principios de Derechos Humanos*, Op. Cit.

CAMBIO CLIMÁTICO, DESARROLLO SOSTENIBLE Y ODS EN EL CONTEXTO DE LOS PRINCIPIOS DE DERECHOS HUMANOS Y POLÍTICA FISCAL

Karina María Larrañaga

I. Introducción

La emergencia climática está entre nosotros y está cambiando el modo de interpretar el mundo y en lo que respecta a este trabajo, nuestros derechos y nuestro futuro. El incremento de la contaminación, el estrés hídrico, la pérdida de biodiversidad, entre otros, son fenómenos globales que generan impactos económicos, sociales, ambientales y culturales, afectando en forma desigual a los países según su grado de desarrollo, poniendo en jaque la gobernabilidad y el pleno goce de los derechos humanos (DDHH) en tanto y en cuanto un medio ambiente sano es el pilar fundamental para su ejercicio.

En línea con ello el Panel Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático reconoció que el Cambio Climático (CC) agrava las condiciones preexistentes de inequidad aumentando desproporcionadamente el impacto sobre poblaciones más vulnerables. Al mismo tiempo sostuvo que la pobreza, las construcciones sociales sobre roles de género¹, la marginalidad, la discriminación y los bajos niveles de educación, profundizan los efectos del CC sobre estos grupos privándolos de posibilidades de lograr una mejor calidad de vida².

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) estima que habrá entre 2 y 16.7 millones de personas viviendo en pobreza a causa del CC y entre 1.1 y 9.6 millones de personas viviendo en extrema pobreza para el

2030. Por otra parte, y medido en función del PBI el CC podría costarle a los países en vías de desarrollo como Argentina hasta 9% del PBI anual. En 2021, alrededor del 50% de las emisiones globales de gases de efecto invernadero (GEI) provienen de 3 grandes emisores (China, Estados Unidos de América y la Unión Europea), mientras que el grupo de los países menos desarrollados sólo generaron el 0,56% de estas emisiones, a pesar de lo cual se ven seriamente afectados sobre todo por su dependencia económica a la explotación de recursos naturales, su condición geográfica y sus elevados índices de desigualdad social.

Esta circunstancia fue reconocida a nivel internacional y plasmada mediante el “Principio de Equidad” a través del cual se conmina a los países más contaminantes para que ayuden a aquel grupo de países menos contaminantes que sin embargo la padecen más fuertemente como consecuencia de su situación de vulnerabilidad y menor desarrollo económico. Así lo establece la Convención Marco sobre Cambio Climático (CMNUCC) de 1992³ y luego lo reproduce el Protocolo de Kioto y el Acuerdo de París 2015.

Es decir, existe una clara situación de conflicto entre el goce de los derechos fundamentales, el crecimiento económico bajo el paradigma tradicional de desarrollo y el respeto al medio ambiente que afecta particularmente a los países de LAC obturando sus posibilidades de crecimiento. En este contexto un grupo de expertos y diferentes organizaciones no

¹ El Acuerdo de París de 2015, ratificado a nivel nacional a través de la Ley Nro. 27.270, es el primer documento sobre clima que incluye expresamente la problemática de género tanto en sus considerandos como en los artículos 7 páto 5 como 11 pto 11 como consecuencia de su impacto diferencial en la materia.

² LOZANO, Alejandra y SILVA, Vicente, “Impuestos Verdes y Progresivos para la Transición Socioecológica. Perspectiva desde América Latina. Informe en colaboración de: Global Initiative for Economic, Social and Cultural Rights”. Recuperado

de [GI-ESCR - Impuestos verdes y progresivos para la transición socioecológica](#)

³ Acuerdo de París: Art. 3, Principio de Equidad: Las Partes deberían proteger el sistema climático en beneficio de las generaciones presentes y futuras, sobre la base de la equidad y de conformidad con sus responsabilidades comunes pero diferenciadas y sus respectivas capacidades. En consecuencia, las Partes que son países desarrollados deberían tomar la iniciativa en lo que respecta a combatir el cambio climático y sus efectos adversos.

gubernamentales de LAC elaboró “*Los 15 Principios de Derechos Humanos y Política Fiscal*”⁴(PDHPF) con la intención de poner en evidencia cómo los Estados, a través de la política fiscal pueden mejorar el goce de los derechos fundamentales. Los PDHPF⁵ resultan una guía de gestión política, particularmente para los países de la región, elaborada considerando una problemática y un objetivo común como es el pleno goce de los DDHH.

La columna vertebral sobre la que se elaboraron los PHDPF parte del hecho que el goce de los DDHH se instrumenta a través de Políticas Públicas (PP) que los materializan, los instrumentan y hacen efectivos. De esta forma los derechos trascienden de su consagración dogmática para convertirse en un hecho concreto. Estas PP tienen un costo económico.⁶ El vehículo fundamental a través del cual el Estado financia todas las PP es el Presupuesto Público Nacional (PPN), ley formal y material mediante el cual el Congreso Nacional autoriza los Gastos Públicos (GP) necesarios para hacer efectiva la Constitución Nacional (CN) que garantiza entre otros objetivos, el goce de los DDHH. En este contexto, los Recursos Tributarios (RT) juegan un rol central toda vez que representan una fuente fundamental de ingresos para financiar el PPN⁷.

Dentro de los 15 PDHPF el número 4 exhorta a los Estados a tomar medidas para que su política fiscal sea ambientalmente sostenible, es decir adecuar los instrumentos de las finanzas

públicas con el objeto proteger el medio ambiente y propender al desarrollo económico sostenible.

Este trabajo intentará poner en evidencia cómo los Estados, en cualquiera de sus niveles de gobierno, pueden utilizar los elementos estructurantes de la actividad financiera pública⁸, para combatir el CC y propender al DS, tal la exhortación del PDHPF Nro.4.

Para el cumplimiento de su objetivo se estructurará de la siguiente manera; en un primer capítulo haremos una breve introducción sobre los conceptos básicos de CC, DS y su vinculación con las finanzas públicas, para luego ocuparnos del marco jurídico internacional, regional y nacional sobre la materia con una mención expresa a Los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) y la Agenda 2030.⁹ Aquí nos detendremos en un tema que consideramos sumamente importante y poco explorado como es el Federalismo de Concertación que rige tanto en materia ambiental como fiscal, y por un último nos ocuparemos del rol del PPN y los recursos tributarios en materia de CC y DS.

II. Cambio climático, sostenibilidad y finanzas públicas

Se denomina CC a la variación del clima atribuido directa o indirectamente a la actividad humana que altera la composición de la atmósfera mundial y que se suma a la variabilidad climática natural observada

⁴ Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

⁵ Los principios desde una visión formal del derecho, no representan derecho positivo de cumplimiento obligatorio, sino conductas morales que deben guiar de alguna forma la estructura de las normas jurídicas, en el caso del Principio 4, persiguiendo un fin concreto de sostenibilidad ambiental y lucha contra el cambio climático.

⁶ Por ejemplo, en el derecho a la educación: financiamiento a las escuelas, sueldos docentes, etc.

⁷ En este trabajo nos centraremos en los recursos tributarios sin perjuicio de destacar que una importante masa de recursos económicos, sobre todo

en materia de cambio climático y sostenibilidad son provistos por organismos internacionales de financiamiento como el Banco Mundial, Banco Interamericano de Desarrollo (BID) entre otros y que además existen otros recursos como el crédito público que no tratamos aquí.

⁸ Reiteramos lo dicho en el sentido que vamos a ocuparnos en forma exclusiva de los recursos tributarios, el presupuesto y el gasto, quedando pendientes para otro trabajo el crédito público y la deuda pública como elementos integrantes de las finanzas públicas.

⁹ Puede leerse el contenido completo de los ODS y la Agenda 2030 en [La Asamblea General adopta la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible](#)

durante períodos de tiempo comparables.¹⁰ Ello se origina, principalmente a través de actividades económicas desarrolladas bajo los estándares tradicionales de producción intensiva. Podemos citar por ejemplo, aquellas que utilizan combustibles fósiles en su desarrollo, la deforestación de bosques para la industrialización de la madera o el desarrollo de emprendimientos inmobiliarios, el transporte público en centros urbanos, y otras actividades económicas con impacto ambiental como la agrícola, la pesca depredatoria, etc. Estas actividades inciden en la retención del calor del sol en la atmósfera que ocasiona el aumento de la temperatura del planeta e incide directamente en las condiciones del clima.¹¹

El CC es un fenómeno de fuerte impacto económico y social que afecta a todos los países sin distinción, aunque genera más daños en los países menos desarrollados entre los que se encuentra el nuestro. Profundiza además las brechas de género y las corrientes migratorias internas y externas. Basta para ello considerar que por cada grado de temperatura que crece en la tierra la migración puede aumentar hasta un 1,9% originada entre otras cuestiones por pérdida de infraestructura o destrozos en el hábitat social de los migrantes. En relación a la problemática de género su impacto diferenciado fue reconocido expresamente en el Acuerdo de París primero y luego en la COP 25¹².

La COP 25 evidenció que en LAC la población en general tiene mayor dependencia económica de sus recursos naturales, mientras que el sistema social y económico permanece fuertemente controlado por los hombres, lo que coloca a las mujeres en una situación económica de desventaja que se profundiza como

consecuencia del CC. Es habitual en la región que las mujeres se encuentren a cargo de pequeñas explotaciones agrícolas sobre todo en las zonas más vulnerables. El acceso a la financiación y la creación de capacidad también son desiguales: las mujeres sólo reciben el 10% de los créditos y el 5% de la asistencia técnica para este sector. En general las mujeres son quienes más sufren la pobreza, el menor acceso al agua y a la gestión de los recursos naturales, la alta tasa de deserción educativa o la menor participación en los procesos de toma de decisiones. Todo ello condiciona las posibilidades de las mujeres para enfrentar el CC y la pérdida de biodiversidad¹³.

Los desastres climáticos pueden tomar la forma de sequías, inundaciones, terremotos, cambios bruscos de temperatura, incendios, hambrunas por la depredación del suelo, la desaparición de flora y fauna que contribuye al equilibrio y sostenimiento del ecosistema natural y humano sumado a la aparición de nuevas enfermedades o al surgimiento de algunas que se creían fenecidas. En este contexto y originado en los compromisos asumidos a través del Acuerdo de París¹⁴ los Estados se obligaron a adoptar políticas activas principalmente en materia de mitigación, adaptación¹⁵ y transición a economías sustentables respetuosas del CC y los DD HH para lo cual es imperioso reducir las emisiones de GEI en un 45% para el 2030 en comparación con el 2005 y 0% de emisiones netas para el 2050¹⁶.

Ahora bien, como adelantamos en la introducción de este trabajo todas las acciones del Estado tienen un costo económico que se vehiculiza a través del PPN. Al mismo tiempo el

¹⁰ Definición conforme el Art. 3, Ley 27520.

¹¹ Definición conforme el Art. 3 inc. g), Ley 27520.

¹² Las siglas COP son el acrónimo de “*Conference of the Parties*” (Conferencia de las Partes, por sus siglas en inglés). Se enmarca en la Convención Marco de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC), un tratado adoptado en 1992 y en vigor desde el año 1994. Recuperado de [Resumen Presidencia COP25: Género y Cambio Climático](#)

¹³ Puede verse el informe completo en: [Resumen Presidencia COP25: Género y Cambio Climático](#)

¹⁴ Art. 3 inc. c) Ley Nro. 27520: Mitigación: Acciones orientadas a reducir las emisiones de gases de efecto

invernadero responsables del cambio climático, así como medidas destinadas a potenciar, mantener, crear y mejorar sumideros de carbono.

¹⁵ Art. 3 inc. b) Ley Nro. 27520: Adaptación Las políticas, estrategias, acciones, programas y proyectos que puedan prevenir, atenuar o minimizar los daños o impactos asociados al Cambio Climático y explorar y aprovechar las nuevas oportunidades de los eventos climáticos.

¹⁶ Resumen Presidencia COP 25 - “*Género y Cambio Climático*”. Publicación web 21/7/2021, Recuperado de [Ambición COP - COP28 - Comunidad #PorElClima](#)

CC, en tanto y en cuanto ocasiona perjuicios económicos muy severos, afecta las finanzas públicas de los Estados no sólo en materia de RT considerando los ingresos que el Estado deja de percibir, sino además en materia de GP por todos aquellos costos que debe afrontar para mitigarlos, adaptarse y conseguir la efectiva transición a la sostenibilidad.

Pensemos en los efectos sobre las arcas públicas de las inundaciones o los incendios, a lo que debe sumarse el incremento en el gasto público en salud para atender a los damnificados, así como los gastos en infraestructura para la reconstrucción. En forma concomitante la pérdida de biodiversidad afecta al entorno social y obliga a los habitantes de las zonas críticas a desplazarse para sobrevivir. Todo ello tiene impacto económico en los Estados tanto en materia de ingresos como de gastos.

El CC tiene impacto concreto en las Finanzas Públicas del Estado en sus diferentes niveles de gobierno y por tanto en el goce de los derechos fundamentales. En el caso de nuestro país basta considerar la sequía ocurrida en el período 2022- 2023 como consecuencia del CC y su conjunción con la corriente de La Niña por la cual, según sostuvieron los expertos,¹⁷ la afectación de la economía tanto nacional como regional fue devastadora.

Este hecho generó a nivel nacional notables desequilibrios en las cuentas públicas, sobre todo en la balanza comercial y de pagos que repercutieron en la actividad económica y en el proceso inflacionario que llegó en ese ejercicio a valores records¹⁸ impactando sobre todo en los más pobres que son quienes más sufren ante los procesos inflacionarios. Desde el punto de

vista económico la dependencia nacional a la actividad agropecuaria, provocó como consecuencia de la sequía, la seria afectación de los ingresos tributarios principalmente a nivel nacional vía retenciones a la exportación.

Del mismo modo afectó la distribución de ingresos vía recursos coparticipables con serio menoscabo de las finanzas subnacionales, pues más allá del aumento de los valores nominales como consecuencia de la inflación, se experimentó una notable baja en el consumo y en el pago de los tributos ante el aumento de la pobreza y la indigencia.¹⁹

En este contexto de “tensión” entre el CC y el desarrollo económico tradicional se erige el DS como una nueva forma de producción respetuosa tanto del entorno social como del medio ambiente. A él refiere el Principio 4 PDHPF cuando conmina a los países a tomar medidas de política fiscal que resulten “ambientalmente sostenibles”, es decir a utilizar la política fiscal como medio para avanzar en la dicotomía entre crecimiento tradicional, respeto al medio ambiente y DDHH.

El término DS se refiere básicamente a aquellas alternativas de producción que posibilitan el crecimiento económico, cuidando tanto el planeta como el desarrollo social presente y futuro, es decir, protegiendo los DDHH.

La sostenibilidad es la clave que distingue las bondades, de los efectos negativos de las políticas económicas, ambientales y sociales. La característica central de la “sostenibilidad” es la perdurabilidad en el tiempo y el respeto por los DDHH como objetivo para el desarrollo presente y futuro.²⁰

¹⁷ Asociación Latinoamericana para el Desarrollo del Seguro Agropecuario (ALASA), Presentación Informe institucional- Recuperado de [La niña se queda hasta enero – Alasa](#)

¹⁸ Los daños generados por la sequía que afectó el país los primeros meses del 2023 habrían ocasionado pérdidas cercanas al 3% del total del PBI de todo el ejercicio 2023. En el primer semestre se calcula una pérdida de la recaudación por derechos de exportación del 52,1% en términos reales en comparación con el ejercicio anterior. (Bolsa de

Comercio de Rosario, Informe Semanal, pág 2. ISSN 2796-7824) Recuperado de: [El costo de la sequía 2022/23 ya asciende a más de US\\$ 14.140 millones para los productores de soja, trigo y maíz | Bolsa de Comercio de Rosario](#)

¹⁹ Ídem cita anterior, pág 16.

²⁰ Art. 4 Ley Nro. 25.675: Principio de Sustentabilidad: El desarrollo económico y social y el aprovechamiento de los recursos naturales deberán realizarse a través de una gestión apropiada del ambiente, de manera tal, que no comprometa las

La Agenda 2030 y los ODS, mencionados anteriormente en este trabajo, tienen por objeto de acelerar el proceso de adopción, adecuación y vinculación de CC, DS y DDHH, lo que se materializa a través de metas concretas en el marco de cada ODS e indicadores de resultado que permiten visualizar el avance y logro de cada uno de los ODS.

El término DS fue enunciado por primera vez en 1983, en el ámbito de la Organización de Naciones Unidas, particularmente en la "Comisión Desarrollo y Medio Ambiente" dirigida por la señora Gró Harlem Brundtland, y culminó con lo que se conoció públicamente con posterioridad como el "Informe Brundtland"²¹. Este informe analizó la relación entre el desarrollo económico en un mundo globalizado, el medio ambiente y las consecuencias de estos fenómenos a nivel social, concluyendo básicamente que la forma de producción imperante no sólo estaba hipotecando recursos naturales futuros, lo que tendría perjuicios inconmensurables sobre las generaciones venideras, sino que además estaba ocasionando la destrucción del medio ambiente. En los hechos CC y DS resultan un tándem que no puede analizarse por separado.

En el caso argentino la reforma constitucional de 1994 incorporó y reconoció tanto el derecho a un ambiente sano para todos los habitantes de la Nación como el deber de protegerlo por parte del Estado Nacional, poniendo en manos del gobierno federal el dictado de Ley de Presupuestos Mínimos (LPM) que deberán luego complementarse con la legislación provincial que se dicte en cada caso.

Del mismo modo, distribuyó la competencia fiscal entre los distintos niveles de gobierno de forma tal que algunos tributos son exclusivos de cada jurisdicción y otros concurrentes.²² En este contexto, la coordinación entre los distintos niveles de gobierno tanto en materia de CC como fiscal se torna especialmente relevante en

posibilidades de las generaciones presentes y futuras.

²¹ Puede leerse el informe completo en [Presidente de la Asamblea General de las Naciones Unidas](#)

²² Art. 4 y 75 inc. 2, CN.

²³ Corresponde a sus siglas en inglés: Nationally Determined Contributions (NDC).

Argentina como forma de optimizar recursos y alcanzar los compromisos asumidos a nivel nacional e internacional.

Los cambios económicos que debe emprender el país en sus tres niveles de gobierno, representan una oportunidad para analizar particularmente en materia de política fiscal, la implementación de tributos verdes, la modificación del sistema de incentivos y subsidios fiscales y el PPN de forma de llegar a las metas a las que se comprometiera a partir del Acuerdo de París y que ratificó el Estado Nacional en el año 2020 a través de la presentación de la segunda Contribución Determinada a nivel Nacional (NDC)²³ mediante la cual expuso su intención de alcanzar para 2050 la neutralidad en las emisiones de GEI conforme las Estrategias Nacionales a Largo Plazo (LTS).²⁴

El principio 4 PDHPF hace referencia precisamente a estas cuestiones cuando refiere la necesidad de implementar una política fiscal sostenible. Además, reiteramos que tanto el Estado Nacional como varios gobiernos provinciales e incluso municipales adhirieron a los ODS y la Agenda 2030 existiendo una vinculación y retroalimentación armoniosa entre el CC, el DS y los ODS, como señalamos.

En conclusión, nuestro país se encuentra formalmente obligado tanto a nivel nacional como internacional a introducir las modificaciones y regulaciones necesarias en materia fiscal, de producción, crecimiento económico y sobre todo DDHH que persigan la mitigación, transición y adaptación al CC en pos de alcanzar el DS y hacer efectiva la Agenda 2030 y los ODS.

II.A. Cambio Climático, Sostenibilidad y ODS

Si bien el desarrollo de este tema debería ser objeto de un trabajo independiente y mucho más extenso, consideramos fundamental

²⁴ Por sus siglas en inglés: Last Time Strategies. Ver al respecto, *Estrategia de Desarrollo Resiliente con bajas emisiones de Carbono a largo plazo 2050*, Ministerio de Ambiente y Desarrollo - Secretaría de Cambio Climático, Desarrollo Sostenible e Innovación (Argentina), Recuperado de: [Estrategia de desarrollo resiliente con bajas emisiones a largo plazo a 2050 | UNFCCC](#).

señalar sucintamente la vinculación inescindible entre la Agenda 2030, los ODS, el CC y el DS.

Esta vinculación es relevante en tanto y en cuanto busca avanzar en materia de CC y DS tiene impacto concreto en el logro de las metas a que se obligará el país en el marco de la Agenda 2030. Este hecho no es menor si consideramos que si bien el CC y el DS se encuentran formalmente estructurados a través de instrumentos jurídicos formales con jerarquía constitucional, los ODS se enmarcaría dentro del soft law razón por la cual desde el punto de vista del derecho positivo no resultan jurídicamente exigibles para los países que los adoptan, como sí lo son los compromisos sobrevinientes en materia de CC y DS.

En este contexto, las medidas adoptadas por los países en materia de CC y DS representan, en la mayoría de los casos, un avance concreto en el campo de los ODS pues a poco que observemos las metas e indicadores que contiene cada uno de ellos la sinergia entre ambos resulta innegable. Y no sólo nos referimos concretamente al ODS 13 que conmina a tomar medidas concretas sobre el CC, sino además podemos citar el ODS 7 que pregona la necesidad de implementar energías asequibles y no contaminantes o el ODS 6 que promueve a garantizar la gestión y disponibilidad de agua potable para toda LAC o el ODS 11 que refiere a la necesidad de que las ciudades sean seguras, resilientes y sostenibles y así podríamos avanzar con cada uno de ellos.

De lo dicho se sigue pues que, las medidas fiscales que adopten los países, y en el caso de este trabajo particularmente Argentina, en materia de CC y DS tendrán un impacto concreto en el campo de los ODS. Este hecho desde el punto de vista fiscal no es menor si consideramos que el Estado, cualquiera sea el nivel de gobierno que analicemos, al destinar fondos en el campo de las PP instrumentadas en materia de CC y al DS, estará interviniendo concretamente también en materia de ODS lo que desde el punto de vista de la eficiencia del

GP puede resultar una mejora significativa en la calidad y eficiencia del mismo.

Lo mismo cabe enunciar en relación al impacto en las PP diseñadas a través del PPN ya sea mediante la utilización de etiquetas o a través del diseño de presupuesto por resultado al que nos referiremos más adelante en este trabajo. Por tanto, el análisis de los efectos de la política fiscal genera impacto concreto no sólo en el ámbito del CC y el DS, sino además en el ámbito de las Agenda 2030 y los ODS y lo que es mucho más importante aún, en el campo de los DDHH, finalidad última en el ámbito de los PDHPF.

Para finalizar este título transcribimos el cuadro resumen elaborado por Naciones Unidas en el marco de los ODS de forma de visualizar la vinculación de la relación desarrollada en este título. (Ver anexo 1 al final del artículo)

III.Marco normativo: cambio climático y sostenibilidad

III.A. Normas Internacionales

El CC es uno de los principales temas de la agenda internacional contemporánea. Fue reconocido por primera vez en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo. Durante la celebración de la Conferencia se gestó la Convención Marco de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC). La Convención fue firmada inicialmente por 166 países y entró en vigor el 21 de marzo de 1994. En la actualidad ha sido ratificada por 197 países²⁵ y su objetivo central es estabilizar las concentraciones de GEI. Argentina la incorporó a la legislación nacional a través de la Ley Nro. 24. 295.²⁶

Se sucedió luego el “*Protocolo de Kioto*” que podría ser definido como la aplicación práctica de la CMNUCC. Fue el primer compromiso a nivel global para poner freno a las emisiones responsables del CC global, y sentó las bases para futuros acuerdos internacionales sobre CC.

²⁵ Ley Nro. 24.295, promulgada el 30/12/1993. recuperado de [Ley N° 24.295](#)

²⁶ “*Acuerdo de París*”, incorporado por Ley Nro. 27.270 de fecha 12/12/2015, Recuperado de: [Ley 27270](#)

Entró en vigencia el 16 de febrero de 2005, aunque fue firmado el 16 de marzo de 1998. Argentina lo ratificó mediante la Ley Nro. 25438 incorporándolo²⁷ a la legislación local.

Finalmente en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (COP21), celebrada en París el 12 de diciembre de 2015 se suscribió el “Acuerdo de París” sin lugar a dudas una de las normas más trascendentales en la materia que establece como objetivos principales entre otros:

- Reducir sustancialmente las emisiones de gases de efecto invernadero para limitar el aumento de la temperatura global en este siglo a 2 °C y esforzarse para limitar este aumento a incluso más de tan solo el 1,5 °;
- Revisar los compromisos de los países cada cinco años;
- Ofrecer financiación a los países en desarrollo para que puedan mitigar el cambio climático, fortalecer la resiliencia y mejorar su capacidad de adaptación a los impactos del cambio climático.

El Acuerdo incluye compromisos de todos los países para reducir sus emisiones y colaborar juntos a fin de adaptarse a los impactos del cambio climático, así como llamamientos a estos países para que aumenten sus compromisos con el tiempo.

Proporciona además una hoja de ruta para que los países desarrollados ayuden a las naciones en desarrollo a mitigar y adaptarse al cambio climático, creando un marco de control e información transparentes sobre los objetivos climáticos de estos países, y reconociendo expresamente la desigualdad entre ambos. Al mismo tiempo enfatiza sobre la vinculación intrínseca entre el CC y el resto de los DDHH, al tiempo que explicita la necesidad de controlar el CC para poder gozar del resto de los DDHH. Argentina suscribió el “Acuerdo de París” mediante la Ley Nro. 27.270 en el año 2016.

La acción por el clima es además el ODS 13 de la Agenda 2030, siendo su finalidad la adopción de medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos. Este ODS hace expresa referencia a la CMNUCC como principal foro

intergubernamental para negociar las acciones de los países contra el cambio climático y contiene metas relativas tanto al fortalecimiento de las capacidades nacionales de adaptación y mitigación como a la movilización de recursos internacionales para atender las necesidades de los países en vías de desarrollo.

Se transcribe a continuación un cuadro conteniendo los principales hitos en materia internacional sobre el CC.

(Ver Anexo 2 al final del artículo)

III.B. Normativa Regional

En primer término cabe mencionar que en la reciente Conferencia de las Partes (COP 28) de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, la Relatoría Especial sobre Derechos Económicos, Sociales, Culturales y Ambientales (REDESCA) de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) instó a los Estados a comprometerse con estrategias necesarias y justas para enfrentar el cambio climático y sus impactos negativos, incorporando una perspectiva de derechos humanos en todas las negociaciones, políticas y acciones relacionadas con el clima.

En el ámbito normativo regional el Acuerdo de Escazú (AE), aprobado por nuestro país mediante la Ley 27.566²⁸ es sin lugar a dudas el Acuerdo más importante en materia de CC y DS. Se trata del primer “Acuerdo Regional sobre el Acceso a la Información, la Participación Pública y el Acceso a la Justicia en Asuntos Ambientales en América Latina y el Caribe”.

El AE toma como punto de partida la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible (Río+20) especialmente el Principio 10 de la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo de 1992, y la adopción posterior de la Agenda 2030 y los ODS.

El objetivo central del AE es avanzar hacia una mayor protección del medio ambiente en la región sobre todo considerando los sectores más vulnerables, como las comunidades indígenas con importante presencia en LAC,

²⁷ “Protocolo de Kyoto”, aprobado por Ley Nro. 25.438, BO: 19/7/2002, Recuperado de

<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=67901>

²⁸ BO: 19/10/2020

garantizando el derecho de todas las personas a tener acceso a la información ambiental de manera oportuna y adecuada, a participar de manera significativa en las decisiones que afectan sus vidas y su entorno ambiental y posibilitar el acceso a la justicia cuando estos derechos se vean vulnerados. Refleja las prioridades de LAC en materia de CC y DS, en tanto y en cuanto la región se constituye como una de las reservas de biodiversidad y agua dulce más importante del planeta.

El AE incluye además la primera disposición vinculante del mundo sobre los defensores de los derechos humanos en asuntos ambientales.²⁹ Desde un enfoque basado en los DDHH reconoce los principios democráticos fundamentales y procura abordar uno de los temas más complejos de la región como es el flagelo de la desigualdad y la cultura del privilegio.

En lo que refiere específicamente a la política fiscal el AE establece en el artículo 3 la aplicación de los principios de progresividad y no regresividad en materia ambiental, así como la movilización de los recursos financieros y no financieros para implementar sus objetivos. Es la primera norma regional que incorpora estos principios en materia de CC y DS.

En igual sentido cabe citar la Opinión Consultiva Nro. 23/2017 emitida por la CIDH en tanto y en cuanto constituye la primera opinión del organismo en relación al impacto de CC en el goce efectivo de los derechos humanos, en especial de las poblaciones más vulnerables

como los pueblos indígenas, los niños y niñas, y las personas viviendo en pobreza extrema.

En el ámbito del MERCOSUR nuestro país suscribió en Asunción el “Acuerdo Marco sobre Medio Ambiente” aprobado por Ley Nro. 25841,³⁰ a través del cual manifiesta su objetivo explícito de cooperación mutua con el objeto de promover el DS y la protección del medio ambiente para la población del MERCOSUR.

III.C. Normativa Nacional

A nivel nacional la política ambiental tuvo un antes y un después de la reforma constitucional de 1994. La reforma estableció a partir de la sanción del actual art. 41, sobre todo en su párrafo tercero, lo que se conoce como “Federalismo Ambiental de Concertación”³¹ según el cual se exige el acuerdo entre la Nación y las Provincias en materia de competencia y regulación de los recursos naturales, reconociendo un piso de competencias a la Nación y luego el dominio de los recursos y ejercicio del poder no delegado en cabeza de las provincias, donde se encuentran físicamente ubicados los recursos.

Así la constitución reformada reconoce el derecho a un ambiente sano y al desarrollo sostenible de todos los habitantes de la Nación en igualdad de condiciones y coloca en cabeza del Estado Nacional la obligación de garantizarlo para todos, hecho que se materializa a través de las normas de “Presupuestos Mínimos”³² que deberán respetar todas las jurisdicciones provinciales, a quienes les reconoce el dominio originario de los

²⁹ Según la ONG *Global Witness*, América Latina es la región más peligrosa para los defensores del medio ambiente, Informe: “*Nuestra Inspiración, Personas Asesinadas 2022*” fecha de publicación web, 13/9/2023, recuperado de [Siempre en pie: Personas defensoras de la tierra y el medioambiente al frente de la crisis climática | Global Witness](#) . También se puede consultar en [América Latina es la región con más activistas ambientales asesinados en 2022](#)

³⁰ Ley Nro. 25841, Fecha de Promulgación: 9/1/2004, Recuperado de [Ley 25.841](#)

³¹ Algo similar ocurre en materia impositiva con el llamado derecho tributario intrafederal o federalismo

tributario plasmado principalmente en los art. 4, 75 inc. 2 y 8 de la CN.

³² El art. 6 de la Ley General Ambiental Nro. 25.675 define el concepto de Presupuestos Mínimos como: “*Se entiende por presupuesto mínimo, establecido en el artículo 41 de la Constitución Nacional, a toda norma que concede una tutela ambiental uniforme o común para todo el territorio nacional, y tiene por objeto imponer condiciones necesarias para asegurar la protección ambiental. En su contenido, debe prever las condiciones necesarias para garantizar la dinámica de los sistemas ecológicos, mantener su capacidad de carga y, en general, asegurar la preservación ambiental y el desarrollo sustentable.*”

recursos naturales existentes en su territorio, ratificando su competencias para legislar en materia ambiental en todo aquello no delegado a la Nación, complementado la legislación nacional,³³ con el único límite de no oponerse a ella.

La complementariedad y coordinación es fundamental también si consideramos que los recursos naturales no “conocen” los límites territoriales fijados por el hombre ni a nivel provincial ni internacional. Por tanto, proliferan los supuestos de jurisdicción compartida en cuestiones tales como las cuencas hídricas, la minería, los salares, etc. Hecho que exige la suscripción de acuerdos tanto locales como regionales e internacionales en la materia.

En relación a la legislación nacional luego de 8 años de la reforma constitucional se dictó la Ley General Ambiental Nro. 25.675,³⁴ que representa el marco normativo general en materia protección ambiental que establece además los principios básicos de gestión ambiental y define el concepto de Presupuestos Mínimos que rigen en la materia. En el ámbito Federal, a través del art. 23 crea el COFEMA, organismo de aplicación, cooperación y control en materia ambiental de jurisdicción federal.³⁵

El COFEMA cumple un rol central en el campo ambiental toda vez que resulta el coordinador de la gestión del gobierno federal con las provincias, fue creado a iniciativa de las provincias en el año 1990 y se integra con el Ministro de Ambiente y Desarrollo Sostenible de la Nación y las máximas autoridades sectoriales en cada una de las jurisdicciones provinciales y la CABA.

Continuando con la legislación nacional en el 2019 se sancionó la Ley 27.520 de Presupuestos Mínimos de Adaptación y Mitigación al Cambio Climático Global, la cual entre otras cuestiones refiere a la financiación de las acciones de mitigación, transición y

adaptación al CC en todo el territorio nacional. La Ley 25.675 y la Ley 27.520 representan el marco normativo fundamental a nivel federal en materia ambiental en tanto y en cuanto enuncian los principios, objetivos y definiciones centrales a las que deberán sujetarse las legislaciones provinciales.

A efectos de este trabajo deben ser especialmente tenidos en cuenta en todo lo relativo a la financiación de la política ambiental, toda vez que a través del art. 29 de la Ley 27.520 se establece que el PPN será la principal fuente de obtención de recursos para el cumplimiento de sus objetivos.

III.D. Federalismo de Concertación.

Como adelantamos tanto en materia ambiental como fiscal la normativa resulta compleja toda vez que coexisten y deben coordinarse normas federales con normas provinciales e incluso municipales por expreso mandato constitucional.

La Carta Magna establece en ambas materias un sistema de delegación de competencias entre la Nación, las provincias y sus municipios, aplicable tanto a los tributos como a la protección de los recursos naturales denominado “Federalismo de Concertación”.

En materia ambiental el Federalismo de Concertación se encuentra plasmado en el art 41 del texto constitucional que dispone: “Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales”. Al tiempo que reconoce expresamente el dominio de los recursos naturales en cabeza de las provincias conforme el art. 124 último párrafo “Corresponde a las provincias el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio”. De igual forma establece el

³³ El tema de la delegación de competencias en materia climática es sumamente complejo y no será objeto de éste trabajo. Véase, Nona Silvia: “La protección del ambiente. Esquema constitucional y de presupuestos mínimos en Argentina”, Dcho. Ambiental: Revista Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. UNLP. Año 14 N.º 47 2017.

³⁴ B.O 27/2/2002.

³⁵ Se establece al Sistema Federal Ambiental con el objeto de desarrollar la coordinación de la política ambiental, tendiente al logro del desarrollo sustentable, entre el gobierno nacional, los gobiernos provinciales y el de la Ciudad de Buenos Aires. El mismo será instrumentado a través del Consejo Federal de Medio Ambiente (COFEMA).

derecho de todos los habitantes de la Nación al desarrollo sostenible en cuanto dispone que “Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo”.

Es decir, las Leyes de Presupuestos Mínimos que garanticen a todos los ciudadanos del país un ambiente sano, equilibrado y apto para el desarrollo humano en los términos del artículo citado son competencia del gobierno federal, en tanto el dominio de los recursos naturales entendido como el derecho real en virtud del cual una cosa se encuentra sometida a la voluntad y a la acción de una persona³⁶ y la potestad de dictar normas complementarias a las federales con el único límite de no contradecirlas o alterarlas arbitrariamente, corresponde a las provincias y sus municipios según las facultades otorgadas en las constituciones provinciales.

Por su parte, en el ámbito de las Finanzas Públicas, la Constitución Nacional dispone en el art. 75 inc. 2 que corresponde al Congreso Nacional: “...*Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables*”, norma que se complementa con el art. 121 del mismo texto legal en cuanto dispone: “*Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al*

tiempo de su incorporación” y el art. 4 que fija la competencia en materia de tributos aduaneros en cabeza del gobierno nacional.

La concertación en materia fiscal se encuentra plasmada especial pero no exclusivamente, en el régimen de coparticipación regido por la Ley Nro. 23.548³⁷, régimen que establece la distribución del producido de tributos para cuya creación detentan facultades concurrentes la Nación y las Provincias con las limitaciones y condicionamientos que establece el propio texto constitucional. Dentro de los impuestos coparticipables se encuentran tanto el Impuesto al Valor Agregado como el Impuesto a las Ganancias, entre otros. El cuadro normativo lo complementan diversos Pactos Fiscales suscriptos entre la Nación y las Provincias que intentan armonizar el ejercicio de facultades fiscales concurrentes.³⁸

Ahora bien, en lo que refiere a la “*Concertación*”, tanto en materia financiera como de CC, resulta un vehículo inmejorable para obtener recursos económicos y al mismo tiempo llevar a cabo políticas públicas ambientales uniformes en materia de CC y DS que permitan obtener resultados efectivos en un territorio tan amplio y diverso como el argentino, que además presenta distintas problemáticas ambientales vinculadas a su geografía.³⁹

Las jurisdicciones provinciales y municipales tienen en la mayoría de los casos contacto directo con las necesidades de los ciudadanos a nivel local y por tanto son quienes se encuentran en mejores condiciones para diseñar PP focalizadas que mejoren la sustentabilidad y la calidad de vida de sus ciudadanos. Son quienes además se encuentran en mejores condiciones de medir la efectividad de esas PP y quienes se benefician del resultado de esas PP en cuanto a la aceptación de los ciudadanos por su gestión.

³⁶ Art. 2506, Código Civil y Comercial de la Nación.

³⁷ Cabe resaltar que el art. 75 inc. 3 CN, dispone que se dictará una nueva ley de coparticipación que hasta la fecha se encuentra pendiente. Esta es sin duda una de las grandes deudas de la democracia.

³⁸ Por ejemplo: Ley 25.570, Ley 25.400, Ley 25.235, Ley 25.063, etc.

³⁹ Mientras que la problemática de algunas provincias es el acceso al agua por estrés hídrico (Córdoba), en otros casos la contaminación de los glaciares por la mega minería (Mendoza, San Juan, Catamarca).

La política fiscal es una herramienta sumamente útil para alcanzar estos objetivos, ya sea a través de la distribución de recursos mediante los presupuestos locales o a través del establecimiento de tributos con el objeto de alentar o desalentar determinada actividad. La “Concertación” propia de ambas materia exige de parte de los actores la definición de un propósito común y la utilización armónica de las herramientas financieras dando señales concretas a través de ellas sobre cuáles son los objetivos del Estado, en sus diferentes niveles, alentando al sector privado a adecuarse a estos objetivos.

IV. Instrumentos de política fiscal, cambio climático y desarrollo sostenible

Como adelantamos en otra parte de este trabajo, los problemas económicos sobrevinientes del CC generan serios perjuicios a las arcas del Estado ya sea que consideremos el aumento del GP o bien la disminución de los RP.

Los ciudadanos por su parte se ven doblemente damnificados toda vez que además de sufrir en carne propia los embates del desastre climático que afecta el goce de sus más elementales DDHH, deben soportar la presión del Estado que intenta buscar fuentes de financiamiento alternativas para compensar las pérdidas sufridas ante la inelasticidad de los GP que debe sufragar.

Al momento de financiar las PP necesarias en materia de mitigación, transición y adaptación al CC, el PPN es el principal instrumento con que cuenta el Estado para canalizar recursos económicos cualquiera sea el nivel de gobierno que consideremos. Así lo disponen además expresamente las leyes 25.675 y 27.520.

El PPN materializa tres funciones centrales en el ámbito de las finanzas públicas: a) autoriza en forma cuantitativa, cualitativa y temporal la

realización del gasto público, b) es el instrumento a través del cual el PE fija sus prioridades y su plan de gobierno que somete a autorización del Poder Legislativo y c) es el instrumento de control por excelencia entre poderes Legislativo/Ejecutivo.

La política fiscal con el objeto de avanzar en materia de DS exige integrar en su análisis dos cuestiones fundamentales: a) cómo afecta el CC las arcas del Estado en sus elementos estructurantes, gastos y recursos y b) qué medidas debe adoptar el Estado en el ámbito de las finanzas públicas en pos de alcanzar una mejora en materia de CC y DS.

Existen antecedentes de la utilización de estos instrumentos en otras áreas con necesidades de financiamiento específicas como las políticas de género, discapacidad, infancia y por supuesto CC y DS. El objetivo explícito de este tipo de herramienta es identificar la financiación de PP que tiene por objeto contribuir a resolver estos flagelos y luego evaluar los resultados obtenidos, sobre todo en relación a una mejora en la satisfacción de los DDHH involucrados en el financiamiento.

IV.A. Presupuesto Público Ambiental vs. Etiquetamiento de Gasto

Para concretar y coordinar los desafíos que plantea el CC en el marco de las Finanzas Públicas los organismos internacionales⁴⁰ han recomendado la utilización del diseño de Presupuestos Por Resultados (PPR)⁴¹ o bien la utilización de “Etiquetas” (ET) en conjunción con “indicadores de resultado” de forma tal de identificar, visibilizar y realizar el seguimiento de los gastos públicos ambientales, a los que definimos en este trabajo como aquellas erogaciones dinerarias realizadas por el Estado, en cualquiera de sus niveles de gobierno, mediante autorización legislativa vehiculizada a través de la ley de presupuesto que impacta

⁴⁰ BID, *Presupuesto por Resultados en América Latina y el Caribe*, 2023. Recuperado de <https://publications.iadb.org/publications/spanish/view/EL-presupuesto-por-resultados-en-América-Latina-y-el-Caribe-hallazgos-de-la-encuesta-2023.pdf>

⁴¹ El Presupuesto por Resultados (PPR) es una estrategia de gestión pública que busca modificar la forma en que se toman las decisiones de asignación presupuestaria, sustituyendo la tradicional práctica incrementalista de ajustar partidas presupuestarias en el margen, por una enfocada en el logro de resultados. Ídem, cita anterior, pág. 39.

positivamente en el CC y DS de una comunidad o territorio dado.

Si bien los objetivos de identificación, visibilización y seguimiento pueden lograrse con ambos instrumentos, el PPR se aplica a todo el ciclo presupuestario y sobre todas las partidas presupuestarias de forma transversal y con un objetivo concreto, en nuestro caso, financiar las partidas presupuestarias que afectan positivamente el CC y el DS⁴², mientras que el ET permite tomar un PPN convencional realizando el seguimiento particularmente de la materia etiquetada, en nuestro caso será la materia ambiental.

De allí que el PPR implica una herramienta más completa, aunque de dificultosa instrumentación por la cuantiosa información ex ante necesaria para elaborarlo⁴³. Además, tanto en el caso del PPR como las ET es necesaria la existencia de un correcto sistema de monitoreo del gasto para verificar tanto la eficiencia social como económica del mismo.

El sistema de monitoreo es fundamental para generar información relativa a la toma de decisiones y la asignación de recursos públicos, así como al diseño de programas presupuestarios nuevos o la modificación de los existentes que impacten concretamente en el pleno goce de los derechos fundamentales vinculados al CC.

En el caso concreto del PPR, parte de diseñar una determinada política pública que persigue un objetivo ambiental o de CC previamente determinado al que luego se le asigna una partida presupuestaria suficiente para llevarlo a cabo y una vez ejecutada la PP, se evalúan los resultados en dos grandes áreas: a) la eficiencia de la PP para obtener el resultado buscado y b) la eficiencia del GP invertido para financiarlo.

⁴² Elaboración del presupuesto, sanción, ejecución y control.

⁴³ Si queremos impulsar una partida que proteja el calentamiento de los glaciares debemos contar con toda la información ex ante sobre las condiciones y problemática relativa a los glaciares, para luego diseñar una política pública eficiente con el fin buscado, cuantificarla económicamente, financiarla, controlar el ciclo del financiamiento presupuestario, concretamente que no se modifique el destino de los

Tomemos un ejemplo para ilustrar lo dicho: el Estado Nacional decide financiar la construcción de un puente sobre un río que en época de crecidas impide el paso de los ciudadanos de ambas orillas generando accidentes graves de navegación y afectando derechos básicos como la circulación que impacta en cuestiones elementales como el acceso a la educación en épocas de crecidas y la pérdida de bienes físicos.

La evaluación de la PP y los recursos utilizados implicará: a) en torno al diseño de la PP verificar si efectivamente mejoró la calidad de vida de los ciudadanos, es decir si la construcción del puente consiguió mejorar los problemas de esa población en épocas de crecidas y en qué medida (beneficio social-eficiencia social) y b) En relación a las finanzas públicas permitirá verificar si el uso efectivo de los recursos fue eficiente, es decir si se realizó la obra a un costo razonable o si fue excesivo, etc. (eficiencia económica).

Ahora bien, la crítica que recibe este tipo de diseño se funda principalmente en el nivel detallado de información tanto relativa a la problemática de derechos como económica necesaria para implementarlo. Información que además deberá ser conocida e interpretada en forma uniforme y transversal por todos los estamentos del sector público que intervienen en el diseño de la PP y el ciclo del presupuesto. En una encuesta recientemente publicada por el BID en relación a la adopción de éste tipo de presupuesto por los países de LAC, los que contestaron la encuesta han reconocido que su avance ha sido muy lento precisamente por la sofisticación que exige este tipo de presupuesto.⁴⁴

El ET de gastos, por su parte, se materializa a través de un paquete de herramientas que

recursos, y luego en la última etapa evaluar si conseguimos una mejora medible en nuestra lucha en defensa de los glaciares y si los recursos fueron utilizados en forma correcta desde el punto de vista económico.

⁴⁴ FILC, Gabriel, SCARTASCINI, Carlos: "El Presupuesto por Resultado en América Latina- Condiciones para su implementación y Desarrollo" Junio 2012, particularmente páginas 15 a 19, IDB-PB-160, Recuperado de [El presupuesto por](#)

permite identificar y monitorear los gastos relativos a una determinada finalidad, en nuestro caso será CC en el PPN, con independencia del diseño utilizado por el Estado.⁴⁵

Mediante esta metodología se considera al CC como una problemática transversal que no puede ser correctamente visibilizada y abordada a través del presupuesto tradicional básicamente porque resulta sumamente flexible a la hora de modificar la adjudicación de partidas presupuestarias realizada por el Congreso. La modificación de las partidas presupuestarias autorizadas al amparo de una reestructuración en el marco del art. 37 de la Ley 24.156 podría impactar en dos cuestiones centrales: a) la afectación de derechos que se desfinancian con el cambio de destino de las partidas, y b) los problemas de eficiencia en el gasto público que pueden existir detrás de estas modificaciones.

Las “ET” identifican la partida presupuestaria y la vinculan a una PP determinada de forma tal de controlar tanto su eficiencia para conseguir el objetivo perseguido, por ejemplo, mitigar las consecuencias del deshielo, como la eficiencia en los recursos utilizados, es decir, si el gasto fue razonable en pos del objetivo social perseguido.

El ET es un marco metodológico más sencillo que permite alinear el presupuesto con los objetivos ambientales. Su propuesta recoge el criterio de identificación basado en políticas y se organiza en cuatro bloques: planeamiento estratégico, generación de datos, reportes y buena gobernanza.⁴⁶

El modelo de ET más difundido es el elaborado por el PNUD que diseñó en 2014 un set de herramientas financieras denominado en el caso de análisis como “*Etiquetamiento de Cambio Climático*” (CBT) que identifica, clasifica, pondera y etiqueta gastos relevantes para el CC en el marco del sistema presupuestario nacional, toda vez que entiende

al CC como una problemática transversal no abordable por el presupuesto tradicional. Al mismo tiempo permite complementariamente, contribuir con el monitoreo de la Agenda 2030 toda vez que como anticipamos en este trabajo, existe una interdependencia evidente entre CC, DS, ODS y DDHH. Si bien no fue objeto de desarrollo en este trabajo, cabe mencionar que el sistema de ET elaborado por el PNUD, brinda además información en relación a la emisión de bonos verdes soberanos, sirviendo en este último caso como herramienta para la identificación de los proyectos elegibles para su financiamiento. Su principal característica radica en ser una metodología abierta que no impone definiciones ni categorías, sino que ordena el proceso de incorporación del CC en el presupuesto público tradicional de forma paulatina, mediante etapas y pasos, aportando alternativas técnicas para cada uno de ellos en base a la experiencia exitosa comparada.⁴⁷

En el caso del ET es fundamental la utilización de indicadores de desempeño o resultados de forma tal de verificar no sólo la utilización de los recursos en materia CC sino además el objetivo alcanzado por la PP. Este punto es importante pues es habitual utilizar etiquetas sin indicadores lo que implicaría dejar incompleto el esquema de control del gasto ambiental y la PP propiamente dicha.

La correcta utilización de cualquiera de estas metodologías permite: 1) controlar el cumplimiento de las obligaciones del Estado en materia de CC y DS en el ámbito internacional y nacional; 2) brindar información sobre las metas que están siendo alcanzadas al tiempo que proporciona datos objetivos para revisarlas y modificarlas si fuera necesario; 3) mejora la eficiencia y eficacia en la utilización del gasto público en tanto permite evidenciar el destino de las partidas y luego verificar si efectivamente fueron utilizadas para las finalidades previstas; 4) en un sistema federal como el nuestro brinda información a los diferentes niveles de gobierno

[resultados en América Latina: Condiciones para su implantación y desarrollo](#)

⁴⁵ Las etiquetas generalmente se utilizan en materia de género, infancia, discapacidad, cambio climático.

⁴⁶ Ídem cita 43.

⁴⁷ Informe de la Oficina de Presupuesto del Congreso de la Nación, *Identificación Presupuestaria del Cambio Climático*, págs. 15 y 16. Recuperado de [DOCUMENTO DE INVESTIGACIÓN: IDENTIFICACIÓN PRESUPUESTARIA DEL CAMBIO CLIMÁTICO - Oficina de Presupuesto del Congreso](#)

de forma tal de evitar la superposición de funciones que entorpezcan la actividad e impliquen dilapidar recursos económicos escasos. Recordemos aquí que es un área donde existen responsabilidades y obligaciones compartidas entre las jurisdicciones por lo tanto la armonización es vital tanto en materia ambiental como de recursos económicos; 5) mejora la transparencia y la rendición de cuentas en tanto en ambos casos puede conocerse en forma precisa el destino de los recursos; 6) Mejora notablemente el acceso a la información cierta y verificable en relación a las obligaciones de progresividad y no regresividad que asumen los Estados en el ámbito de los DDHH y concretamente a nivel regional en el marco del AE; 7) genera información tanto para los NDC como para las LTS en el contexto del Acuerdo de París, la Agenda 2030 y los ODS.

Además, el PPN es fundamental para financiar las diferentes Leyes de Presupuestos Mínimos que en materia ambiental se encuentran a cargo del Estado Nacional conforme lo dispone la Ley Nro. 27.520, entre las que cabe enunciar a modo de ejemplo:

- Ley de Presupuestos Mínimos de Protección Ambiental de Bosques Nro. 26.331, crea el “Fondo Nacional para el Enriquecimiento y la Conservación de los Bosques Nativo” y establece la financiación del Fondo mediante “Las partidas presupuestarias que le sean anualmente asignadas a fin de dar cumplimiento a la presente ley, las que no podrán ser inferiores al 0,3% del presupuesto nacional”⁴⁸.
- Ley Nro. 27.287 que crea “El Sistema Nacional para la Gestión Integral del Riesgo y la Protección Civil”, la cual establece a partir del capítulo V la forma de financiamiento a través de la creación de un “Fondo Nacional para la Gestión Integral del Riesgo” con el objetivo de financiar las acciones de prevención gestionadas por la Secretaría Ejecutiva del Consejo Nacional para la Gestión Integral del Riesgo y la Protección Civil y dispone que los recursos de este Fondo provendrán del Presupuesto General de la Nación del año

correspondiente, tendrán carácter presupuestario y se registrarán por la ley 24.156 y sus modificatorios.

Ley Nro. 26.815 que establece los Presupuestos Mínimos en Manejo del Fuego y crea el “Sistema Federal de Manejo del Fuego”, que en su artículo 30 dispone que se financiará a través del Fondo Nacional para el Manejo del Fuego, el cual contará como recursos relevantes para su financiamiento con las sumas que anualmente le asigne el Presupuesto General de la Nación.

El financiamiento de la PP ambiental nacional depende del PPN, por tanto es fundamental la transparencia de esta herramienta de política fiscal pues nos dará información concreta sobre: a) Si el Estado Nacional cumple con sus obligaciones financieras en materia de CC y DS nacional e internacional y en qué medida lo hace, b) Considerando el punto anterior nos dará información sobre qué DDHH podrían verse afectados por la falta de financiamiento en materia CC y DS, c) evidenciará la eficiencia del Estado en el uso económico y social de los recursos públicos y sobre todo su orden de prioridades, d) brindará información a las jurisdicciones provinciales y municipales para el diseño de políticas públicas y presupuestos locales en una materia compartida, con el objeto de evitar la duplicación de gastos y la dilapidación recursos, entre otras.

Al mismo tiempo el PPN nos dará información relativa a las actividades contaminantes en las que en forma directa o indirecta podría intervenir el Estado. Por ejemplo, desgravando la explotación intensiva de combustibles fósiles en vez de energías renovables.

Analizar la política fiscal en materia de CC y DS, implica no sólo verificar los esfuerzos del Estado por diseñar políticas amigables con el medio ambiente que colaboren con la mitigación, transición y adaptación, sino además controlar el desarrollo de actividades económicas altamente lesivas del medio ambiente como podría ser la extracción

⁴⁸ Art. 31, Ley Nro. 26.631.

intensiva de minerales a cielo abierto,⁴⁹ de forma tal de no beneficiarlas con subsidios, o desgravaciones que estimulen el desarrollo de la actividad.

En este contexto la política fiscal se constituye como un instrumento sumamente importante con que cuenta el Estado para estimular al sector privado en el desarrollo de actividades con impacto climático. Así el establecimiento de tributos específicos a la minería a cielo abierto, por ejemplo, podría ser un modo de desalentar la actividad al volverla más costosa. De modo contrario, el establecimiento de exenciones tributarias para la inversión en energía renovables podría estimular a las empresas a modificar su marco energético por un sistema más sustentable.

Expuesto lo que antecede es necesario resaltar que Ley de Administración Financiera Nro. 24.156, norma de fondo en materia de finanzas públicas, no regula el etiquetado y/o el diseño de PPR y mucho menos se ocupa de cuestión alguna vinculada a la materia ambiental. Esta cuestión no es menor pues deja un margen de discrecionalidad muy grande para la utilización de estas herramientas en cabeza sobre todo del Poder Ejecutivo que es quien debe elaborar el proyecto de ley de presupuesto.

Sin perjuicio de lo dicho en forma precedente, debemos mencionar a los efectos de este trabajo que durante los ejercicios 2022 y 2023 se han identificado una serie de políticas transversales vinculadas al CC, y si bien no todas cuentan con indicadores de resultado que permita “medir los objetivos logrados” han implicado un importante avance en la materia.

También debemos resaltar que algunas jurisdicciones provinciales como Buenos Aires⁵⁰,

Salta⁵¹ o Chaco⁵² cuentan con algún tipo de presupuestación ambiental ya sea a través de etiquetado o perspectiva ambiental. En todos los casos se trata de políticas implementadas a partir del ejercicio 2020.

IV.B. Tributación Ambiental

Los tributos ambientales resultan una herramienta sumamente interesante tanto para modificar comportamientos contaminantes en el marco de conductas permitidas o toleradas ecológicamente⁵³ con el objeto de acelerar la toma de decisión sobre la utilización de procedimientos y tecnologías más amigables con el medio ambiente, como para generar recursos genuinos a los diferentes niveles de gobierno quienes podrían utilizarlos, entre otras cosas, para reemplazar total o parcialmente tributos más regresivos o bien subsidiar la inversión en el desarrollo de industrias sustentables y/ o gastos en mitigación, transición y adaptación al CC entre otras.⁵⁴

Conforme este análisis, los tributos ambientales representan un importante instrumento de política fiscal con que cuenta el Estado para acelerar las obligaciones que asumiera luego del Acuerdo de París y que profundizará en el NDC en el 2021.

A diferencia de la tributación tradicional sostenida sobre el principio de capacidad contributiva y la función recaudatoria, la tributación ambiental persigue objetivos básicamente extrafiscales y de tipo conductual como es desalentar la realización de determinadas conductas o actividades contaminantes. Este objetivo debe necesariamente conciliarse con el tradicional toda vez que la tributación ambiental se

⁴⁹ Presentación Institucional, “*Minería a Cielo Abierto y sus Impactos en el medio ambiente*”: publicación del: 16/5/2016, Recuperado de [Minería a cielo abierto y sus impactos en el medio ambiente - Geoinnova](#)

⁵⁰ Portal de la Provincia de Buenos Aires, presentación institucional, fechada 4/5/2023, Recuperado: [La Provincia de Buenos Aires será la primera en tener presupuesto con perspectiva ambiental | Ministerio de Ambiente PBA](#)

⁵¹ Cámara de Senadores de la Provincia de Salta, Expte Nro 90-31.346/2022, fecha de publicación 21/9/2022, Recuperado:

<https://senadosalta.gob.ar/proyectos/en-tramite/proyectos-en-tramite-de-ley/expte-no-90-31-346-2022-21-09-22-presupuesto-con-perspectiva-ambiental/>

⁵² BO. Prov. 17/10/2022, Ley Provincial Nro 3687-A. Recuperado de: [Ley 3687-A - Presupuesto con Perspectiva Ambiental](#)

⁵³ TARSITANO, Alberto, “Aspectos Jurídicos de la Imposición Ambiental”, *El Derecho-Tributario*, Tomo 59-pág 714.

⁵⁴ A esta característica la doctrina la denomina doble dividendo.

sostiene sobre una serie de conductas o actividades “desalentadas” pero “permitidas”.

Ha señalado la doctrina analizando este punto que para que exista una verdadera finalidad ecológica el gravamen tiene que poseer una entidad tal que altere sensiblemente las alternativas de los posibles agentes contaminantes y que, en definitiva, ayude a “*modificar su comportamiento.*” Es decir que no basta con la mera sujeción de una actividad o bien contaminante, sino que la presión tributaria tiene que ser de tal envergadura que desaliente al contribuyente a agredir el medio ambiente. Habrá que realizar una evaluación casuística para determinar en cada caso si la presión fiscal tiene carácter disuasorio.⁵⁵

De allí que la tributación ecológica exige una relación armónica entre los fines fiscales y extrafiscales y éste punto es importante pues entendemos que no es posible hablar de “tributos ambientales” sino existe de forma directa o indirecta un vínculo entre el principio económico que guía la materia ambiental, esto es el principio “quien contamina paga,”⁵⁶ y el

⁵⁵ SALASSA BOIX, Rodolfo: *El Impuesto Argentino sobre las emisiones de CO2: ¿una herramienta para combatir el cambio climático o para combatir el déficit fiscal?* Recuperado de https://ri.conicet.gov.ar/bitstream/handle/11336/142721/CONICET_Digital_Nro.00fbbc37-8332-4275-b1e8-f1ed3d33826d_A.pdf?sequence=2&isAllowed=y

⁵⁶ El principio de «quien contamina paga» fue introducido por la OCDE mediante la RG del 26 de mayo de 1972. Según este principio, quien contamina debería sufragar los gastos de la ejecución de las medidas de prevención y control de la contaminación impuestas por las autoridades públicas, para garantizar que el medio ambiente se encuentre en un estado aceptable, y luego receptado por la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y Desarrollo de 1992 que en su Principio 16 expuso: “*Las autoridades nacionales deberían procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que quien contamina debería, en principio, cargar con los costos de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales.*”

principio de “Capacidad Contributiva” que caracteriza la tributación.

El principio “quien contamina paga” pretende que aquel que generó el daño ambiental internalice el costo del perjuicio ya sea como forma de repararlo o desalentar la conducta que lo genera. Cuando este principio se vehiculiza a través de los tributos, tiene por objeto internalizar las externalidades negativas que produjo la actividad o hecho contaminante de forma tal que el costo del perjuicio forme parte del costo del bien, siguiendo la teoría de los impuestos pigouvianos.⁵⁷

Ahora bien, internalizar el costo o incrementarlo de forma tal de desalentar la conducta que lo genera no es sinónimo de capacidad contributiva y aquí es donde surge uno de los desafíos más grandes de la tributación ambiental en tanto y en cuanto debe armonizar ambos principios, pues caso contrario estaríamos ante algo distinto a un tributo, por lo menos, tal y como se concibe en nuestro texto constitucional.⁵⁸

⁵⁷ La gestión del bien colectivo ambiental reclama la internalización de los costes de prevención, control y daños derivados de su uso o abuso en la economía de mercado. El agente económico debe afrontar el coste de la naturaleza como un coste ordinario de su actividad y ello implica afrontar el coste social de la conservación y reposición del bien ambiental. El hallazgo de Pigou es que los precios de mercado no reflejan el coste social del uso del recurso que determina la contaminación. Internalizar las externalidades significa obligar a los agentes económicos a pagar sus facturas en su integridad o cesar la realización de actividades que menoscaben el bien ambiental. El Fisco, Revista n° 154, *Derechos de emisión e impuesto* Recuperado de <http://elfisco.com/articulos/revista-no-154-derechos-de-emision-e-impuesto>.

⁵⁸ La estructura dogmática del hecho imponible refiere a un hecho jurídico con contenido económico que ocurrido en la vida fenoménica genera el nacimiento de la obligación de pago del tributo. Se caracteriza por tratarse de una obligación ex lege, de derecho público, indivisible, y fundada en el principio de capacidad contributiva, que tiene por objeto sostener el gasto público. La Constitución Nacional plasma la reserva de ley particularmente en los arts. 4, y 17.

Esta cuestión no es meramente dogmática si consideramos que los límites a la tributación son eminentemente constitucionales, por tanto, el tributo debe en primer término adecuarse a la Carta Magna. Es decir, más allá del nomen iuris dado a determinado instituto, si su esencia no es “tributaria” pues no se enmarca en los requisitos que califican el tributo desde el ámbito constitucional, deberemos indagar cuál es su esencia de forma tal de asignar un determinado marco jurídico y tratarlo desde ese marco con independencia del nombre asignado.

Pensemos por ejemplo en la defensa jurídica de un tributo ambiental tachado de inconstitucional en supuestos de doble imposición, o confiscatoriedad, o violación al principio de igualdad⁵⁹ donde las cuestiones de hecho y prueba giraran necesariamente sobre aspectos jurídicos del hecho imponible e inherentes a la esencia misma del impuesto, con independencia de que persigue además un fin ambiental. O caso contrario, un “tributo ambiental” que no recepta ninguna manifestación de capacidad contributiva gravando la generación de GEI sin distinguir la capacidad económica de quien lo genera. Este tributo podría ser cuestionado desde una visión impositiva, pues carecería del elemento central del impuesto, más allá que cumpla con el rol de doble dividendo y desaliente conductas contaminantes.

Para nuestra postura el tributo ambiental debe necesariamente armonizar ambas materias con independencia que una pueda sobresalir sobre la otra, caso contrario, nos encontraríamos con serios problemas judiciales al momento de aplicarlo que podrían llevar incluso a su inutilidad práctica por más loables que resulten los fines que persigue.

Esta postura no es uniforme. Algunos autores consideran que el daño ambiental es producto de externalidades negativas ocasionadas por el

consumo no rival de los bienes públicos y el impuesto será la forma más eficiente de “internalizar” ese costo, con total independencia de la adecuación jurídica de la figura a la materia tributaria. Esta corriente prioriza en su interpretación la eficiencia económica para internalizar el daño, en desmedro de la estructura jurídica del tributo.⁶⁰ Como indicamos en el punto anterior, el problema con esta interpretación se plantea cuando es necesario accionar jurídicamente, pues en estos casos la discordancia entre el nomen iuris y los hechos fácticos marcaran el fracaso judicial del reclamo.

Entendemos como central y diferenciador del tributo ambiental en relación a los tributos convencionales el fin extrafiscal vinculado a la protección del medio ambiente y el desaliento a la conducta contaminante que persigue el gravamen. En ese sentido, un impuesto que se aplique a los combustibles pero que persiga fines meramente recaudatorios no sería stricto sensu un tributo ambiental porque no guarda un fin extrafiscal ambiental que lo distinga de cualquier otro tributo, ejemplo de ello en nuestra legislación es el Impuesto a los Combustibles Líquidos y al Dióxido de Carbono.⁶¹

Otra particularidad de los tributos ambientales, no siempre presente, es que sus ingresos se destinan al fin que intentan prevenir, es decir, se trata de impuestos con afectación específica a medidas de protección del medio ambiente. Ej.: El cargo por sonido de aviones en Australia se aplica en un 100% a disminuir los sonidos cerca de los aeropuertos.⁶²

En el caso de nuestro país si bien detenta la segunda presión tributaria de la región, solo superada por Brasil⁶³, los tributos ambientales no tienen un peso específico importante. De hecho, podríamos decir que no se encuentran legislados tributos ambientales stricto sensu, pues como sostiene Salase Boix ⁶⁴, el impuesto

⁵⁹ Ejemplo de ello podría ser la aplicación de un impuesto solo al biodiesel fabricado a base de grasas animales, quedando fuera del tributo los fabricados a base de aceites vegetales.

⁶⁰ Ídem cita 54.

⁶¹ Ley Nro. 23966, modificada por la Ley Nro. 27.430.

⁶² Centro de Investigación Económica y Presupuestaria, CIEP “Impuestos Ambientales,

Explicación y Ejemplos Útiles” Pto 2 Impuestos en México y Otros países, Recuperado de [Impuestos ambientales: Explicación, ejemplos y utilidad – CIEP](#)

⁶³ Informe: *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe*, 2023, (BID-OCDE-CEPAL), pag 3, Recuperado de: [Folleto: Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe 2023](#)

⁶⁴ SALASSA BOIX, Rodolfo: “El Impuesto Argentino sobre las emisiones de CO2, ¿Una herramienta para

al CO2 creado a través de la Ley 27.430 no podría considerarse un “tributo ambiental” atento carecer del contenido extra fiscal de carácter ambiental que califica este tipo de tributo.

Nuestro país se encuentra en inmejorables condiciones para incorporarlos a su estructura tributaria, atento los graves problemas fiscales que la obligan a repensar su economía y su sistema fiscal propiamente dicho. Estos tributos no sólo resultan una guía para la inversión privada, sino que brindan una fuente de recaudación alternativa al erario público. La presencia de condiciones inmejorables en materia de energías renovables, y la explotación del yacimiento de Vaca Muerta, brinda a nuestro país la posibilidad de rediseñar su sistema tributario ya sea incorporando nuevos tributos ambientales y/o modificando los hechos imposables de impuestos existentes de forma tal lograr mayor eficiencia ecológica y económica. Ej.: podría modificarse el impuesto a las ganancias incorporando alícuotas diferenciales en actividades altamente contaminantes de forma de desalentar y/o motivar a las empresas a utilizar tecnología y/o tratamientos menos lesivos para el medio ambiente.

El Federalismo de Concertación y el rol del COFEMA será fundamental en la búsqueda de una política fiscal sostenible a nivel nacional, provincial y municipal, incorporando en cada jurisdicción los impuestos que reflejen sus necesidades propias coordinadas con la Nación. A estas cuestiones se refiere el Principio 4 del PDHPF en cuanto exhorta a utilizar la política fiscal como herramienta para lograr la sostenibilidad. Pues la sostenibilidad necesariamente debe instrumentarse en forma coordinada, máxime en un país como el nuestro geográficamente extenso y ambientalmente diverso.

Por lo demás y desde el punto de vista estrictamente recaudatorio, cabe sostener que

existe una contradicción entre la recaudación tributaria stricto sensu y la sostenibilidad ambiental desde la estructura misma del hecho generador. Por tanto, ningún sistema tributario podría asentarse sobre este tipo de gravamen sino de forma parcial y temporal. La idea de la tributación ambiental es precisamente modificar la conducta contaminante que genera el pago del tributo, lo que redundaría en neutralizar la fiscalidad misma del tributo.

IV.B.1. Tasas Municipales y Tributación Ambiental

En el ámbito municipal la incorporación de la sostenibilidad ambiental, principalmente en el ámbito tributario, ha venido de la mano de la creación de tasas municipales que en la mayoría de los casos solo tienen de ambiental su denominación.

Así ha proliferado la creación de tasas con diferentes denominaciones como ecológicas, verdes, ambientales, según el nombre adoptado por el Municipio en cuestión, que si bien invocan la protección ambiental como razón de su creación, encubren fines meramente recaudatorios.

En este sentido cabe reiterar lo dicho en otro párrafo de este trabajo en relación a los tributos ambientales en general en el sentido que debe existir un fin ambiental diferenciado y concurrente al recaudatorio. Las tasas ambientales deben incorporar una motivación ambiental que no se agote en el nombre dado a la gabela. Para ello, es necesario que el Municipio diseñe una PP que pueda determinar el objetivo perseguido, identificar el hecho imponible de la tasa con ese objetivo y luego establecer la tasa como fuente de financiamiento. La finalidad de la PP será modificar la conducta que genera el pago de la tasa, no perpetuarla con fines recaudatorios. En este punto el diseño de la estructura nos dará señales concretas a fin de saber si realmente estamos ante un tributo ambiental o si por el

revertir el cambio climático o el déficit fiscal? Rev. Anales del Derecho. Universidad de Murcia. Recuperado de <https://ri.conicet.gov.ar/bitstream/handle/11336/142>

[721/CONICET_Digital_Nro.00fbbc37-8332-4275-b1e8-f1ed3d33826d_A.pdf?sequence=2&isAllowed=y](https://ri.conicet.gov.ar/bitstream/handle/11336/142)

contrario se trata pura y exclusivamente de una figura netamente recaudatoria.

Desde la visión tributaria stricto sensu, la tasa así creada deberá cumplir todos los recaudos exigidos para este tipo de tributos, es decir, deberá tratarse de una obligación exigida por el Estado en virtud de ley, que retribuye servicios divisibles e individualizados en el sujeto obligado al pago, y que además guarde un valor proporcional al servicio prestado⁶⁵. La tasa además deberá adecuarse a la Ley Nro. 23.548 de Coparticipación Fiscal, en tanto y en cuanto prohíbe a los Municipios crear tasas que no retribuyen servicios efectivamente prestados.

Estas cuestiones son importantes a nuestro criterio por cuanto más allá de la calificación dada por el Municipio su falta de adecuación determina su inaplicabilidad, o por lo menos su descalificación como tributo ambiental.

Esta ha sido la posición que ha adoptado el Máximo Tribunal en aquellos casos que, con independencia del nomen iuris dado al tributo, la tasa así creada no cumplía otra función que la de generar recursos al Fisco Municipal, y aun considerando ésta función resultaba violatoria del texto constitucional. A modo de ejemplo, podemos citar la "Ecotasa" que intentó cobrar el Municipio de Bariloche a todos los turistas que pernoctaban en la ciudad y cuyos fondos se destinarían, conforme la Ordenanza de creación, a financiar la infraestructura hotelera, hecho que evidencia la falta de adecuación a objetivos ambientales.⁶⁶

De igual forma podemos mencionar el denominado "impuesto al viento" que se estructuraba jurídicamente como una "Tasa municipal por habilitación, inspección, seguridad e higiene y control ambiental" que intentó cobrar el Municipio de Puerto Madryn a través de la Ordenanza Fiscal 11.349/2020. En este caso el fin era desde el punto de vista ambiental contrario a la sostenibilidad pues gravaba la producción de energía eólica con una alícuota del 4.5% calculada sobre la facturación de las empresas dedicadas a la explotación a la actividad, desalentando de ese modo la producción.

Intimado el pago de la tasa por el Municipio, la empresa Nordex Windower SA promovió una acción declarativa de inconstitucionalidad en autos caratulados: "NORDEX WINDPOWER S.A. c/ MUNICIPIO DE PUERTO MADRYN s/ACCIÓN MERAMENTE DECLARATIVA DE DERECHO" que fue rechazada en primera instancia y convalidada luego por la Cámara Federal de Comodoro Rivadavia quien ordenó al Municipio que se abstenga de perseguir el pago del tributo.

Resulta procedente transcribir los argumentos vertidos por la Cámara en el fallo en cuestión, en tanto y en cuanto ejemplifican las cuestiones centrales tratadas en este título, esto es: las características estructurales de la tasa, su adecuación a la ley de coparticipación, la necesaria coordinación entre los distintos niveles de gobiernos y su función de financiamiento municipal.

"Por otra parte, y tratándose de una "tasa municipal", el lineamiento que ha trazado el Máximo Tribunal de la Nación, la define "como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar el pago aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en el mismo, ya que el servicio tiene en mira el interés general" (Fallos: 251:50, 222; 312: 1575; 323:3770, 326:4251 y M. 1893. XLII, "Mexicana De Aviación SA de CV c/ EN- M. Defensa- FFA, Dto. 577/02 s/ Amparo- Ley 16.986", sent. de 26-8-2008). También es dable resaltar, que la Corte ha acuñado una inveterada doctrina acerca de que "al cobro de la tasa debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio, referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente" (Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312: 1575; 325: 1370;

⁶⁵ CSJN, Fallos: 312:1575.

⁶⁶ CSJN, "Estado Nacional c/Provincia de Río Negro y Otra s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad" y

"Cantaluppi Santiago y otros c/ Municipalidad de San Carlos de Bariloche s/ acción de inconstitucionalidad", 11/6/2020.

329:7912 y M. 1893, L. XLII; CSJN Q 20. XLVII "Quilpe S.A. - Inconstitucionalidad", sent. del 9-10-2012, determinando incluso la improcedencia de cobro ("Compañía Química SA C/ Munic. Tucumán S/ Rec. Contencioso administrativo y acción de Inconstitucionalidad", sent. de 5-9-1989; L.1303. XLII "Recurso de Hecho. Laboratorios Raffo SA c/ Municipalidad de Córdoba", sent. de 23-6-2009; entre muchos otros). La referida doctrina, ha sido invocada por la Corte Nacional -inclusive- para rechazar la aplicación de la tasa de seguridad e higiene, aun cuando la empresa contaba con establecimiento en la localidad, pero no se había acreditado a su respecto, la efectiva prestación del servicio comunal de contralor (CSJN Q 20. XLVII "Quilpe S.A. - Inconstitucionalidad", sent. de 9-10-2012). Cabe destacar que en tales precedentes, se ha hecho especial hincapié en que la aludida distinción entre impuestos y tasas, no obedece a una mera discusión académica, sino que desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, a poco que se advierta que el art. 9 inc. b) de la Ley 23.548, de coparticipación federal de impuestos, excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, de la prohibición de aplicar gravámenes locales, análogos a los nacionales distribuidos ("Laboratorios Raffo", Fallos: 332-1503, Dictamen del Procurador General de la Nación). Este dato, en la jurisprudencia de la Corte es central, para entender que con prescindencia de la manera en que se distribuyan las competencias tributarias en el ámbito interno de cada organización provincial y en el marco de su autonomía, debe respetarse necesariamente esta distinción - entre impuesto y tasa - a los efectos de garantizar la coordinación entre los distintos niveles de Gobierno. Así, la efectiva acreditación del servicio o contraprestación municipal, resulta entonces de vital importancia, ya que, en principio, y según el art 12 de la ley 15.336 -Ley Marco de Energía Eléctrica- "Las obras e instalaciones de generación, transformación y transmisión de la energía eléctrica de jurisdicción nacional y la energía generada o transportada en las mismas no pueden ser

gravadas con impuestos y contribuciones, o sujetas a medidas de legislación local que restrinjan o dificulten su libre producción y circulación. No se comprende en esta exención las tasas retributivas por servicios y mejoras de orden local". Por su parte, y en el mismo sentido, el art 17 de la ley 27191, dispone que: "El acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía incluidas en el artículo 4° de la ley 26.190, modificado por la presente ley, no estarán gravados o alcanzados por ningún tipo de tributo específico, canon o regalías, sean nacionales, provinciales, municipales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, hasta el 31 de diciembre de 2025". En este mismo sentido, y al igual que lo tratado por la CSJN en el precedente de fecha 07/10/21 in re: "Gasnor SA c/ Municipalidad de La Banda s/ acción meramente declarativa" (FTU 711483/1/RH1), "lo que se encuentra en discusión aquí es quién y cómo debe probarse la efectiva existencia del servicio por cuya prestación se exige el pago del tributo "tasa" dispuesta por una norma tributaria que describe aquella prestación por la que el contribuyente debe pagar de un modo tan amplio", amplitud y ausencia de precisión que también se advierten en las Ordenanzas del Municipio de Puerto Madryn aquí en trato. Se debe entender, que los precedentes de la Corte dictados en la materia y que fueron aquí reseñados constituyen un plexo jurisprudencial ineludible y de claras implicancias para el análisis de la tasa por habilitación comercial e inspección y seguridad aquí en ciernes, en tanto la CSJN ha sido consistente en la interpretación de contribuciones como las aquí descriptas".

De la transcripción que antecede resulta evidente que la mención de la tasa como "ambiental" es sólo nominativa pues lo mismo que lo dicho en relación a la "Ecotasa" se trata de gravámenes con finalidad netamente recaudatoria que estarían bastante alejados de los fines de sostenibilidad que intenta vehiculizar el art. 4 PDHPF.

Los tributos ambientales, cualquiera sea la especie que adopten, exigen un plus dado por un diseño estructural más sofisticado que el meramente recaudatorio centrado en una finalidad extrafiscal ambiental, partiendo

además del principio que su contribución a las arcas públicas debería ser momentánea. Ello toda vez que, si cumplen su objetivo, deberían desaparecer al modificarse la conducta que motivó el hecho generador del tributo.

Si bien tanto las provincias como los municipios tienen facultad para aplicarlos en el marco de sus competencias, tanto desde el punto de vista ambiental como fiscal su creación exige coordinación de forma de evitar no sólo la superposición económica, sino además la correcta aplicación de los Presupuestos Mínimos que resultan facultad de la Nación.

V. Conclusiones finales

A través de este trabajo intentamos evidenciar cómo el Estado puede impulsar cambios en la forma de producción y desarrollo guiando a los agentes económicos y a los propios ciudadanos de forma tal que adopten conductas respetuosas del medio ambiente que persigan el DS y mejoren los evidentes daños que ocasiona para la humanidad toda el CC.

Este trabajo tomó como referencia específicamente el Principio 4 de los PDHPF que conmina a los países de LAC a tomar medidas de política fiscal que persigan como objetivo la sostenibilidad, y partiendo de esa base analizó concretamente dos institutos de las finanzas públicas, a) presupuesto público por resultado con perspectiva ambiental y b) tributos ambientales, pues ambos casos representan importantes instrumentos macroeconómicos a través de los cuales el Estado puede modificar los derechos de las personas e intervenir en el mercado.

Por otra parte, el CC afecta severamente los recursos y gastos públicos de los Estados y sus niveles de gobierno. En este contexto, desarrollar PP protectorias del medio ambiente que persigan la sostenibilidad es al mismo tiempo bregar por la sanidad de las arcas del Estado. El CC no distingue entre los ciudadanos y sus instituciones, y es en este contexto en el que el rol del Estado deviene central.

En el caso de los ciudadanos el CC afecta particularmente los derechos de los más vulnerables dentro de los que cabe mencionar por ejemplo, a las mujeres y las niñas, tal y como lo refiere el Acuerdo de París, en tanto en y en

cuanto el modelo de producción y la estructura social de los países de la región las coloca en una particular situación de indefensión en comparación con las mujeres y niñas de países desarrollados.

El hecho de que tanto en materia ambiental como fiscal rige el régimen de concertación con las particularidades de cada disciplina, brinda una excelente oportunidad para consensuar acuerdos y políticas uniformes en un amplio territorio geográfica y socialmente desigual.

Las PP vinculadas al CC y al DS resultan al mismo tiempo funcionales e integradas a los ODS y la Agenda 2030, un repaso por los ODS nos muestra la identificación concreta de ellos con la sostenibilidad. Por tanto, las medidas fiscales en materia de CC y DS tendrán impacto concreto además en el campo de los ODS y la Agenda 2030.

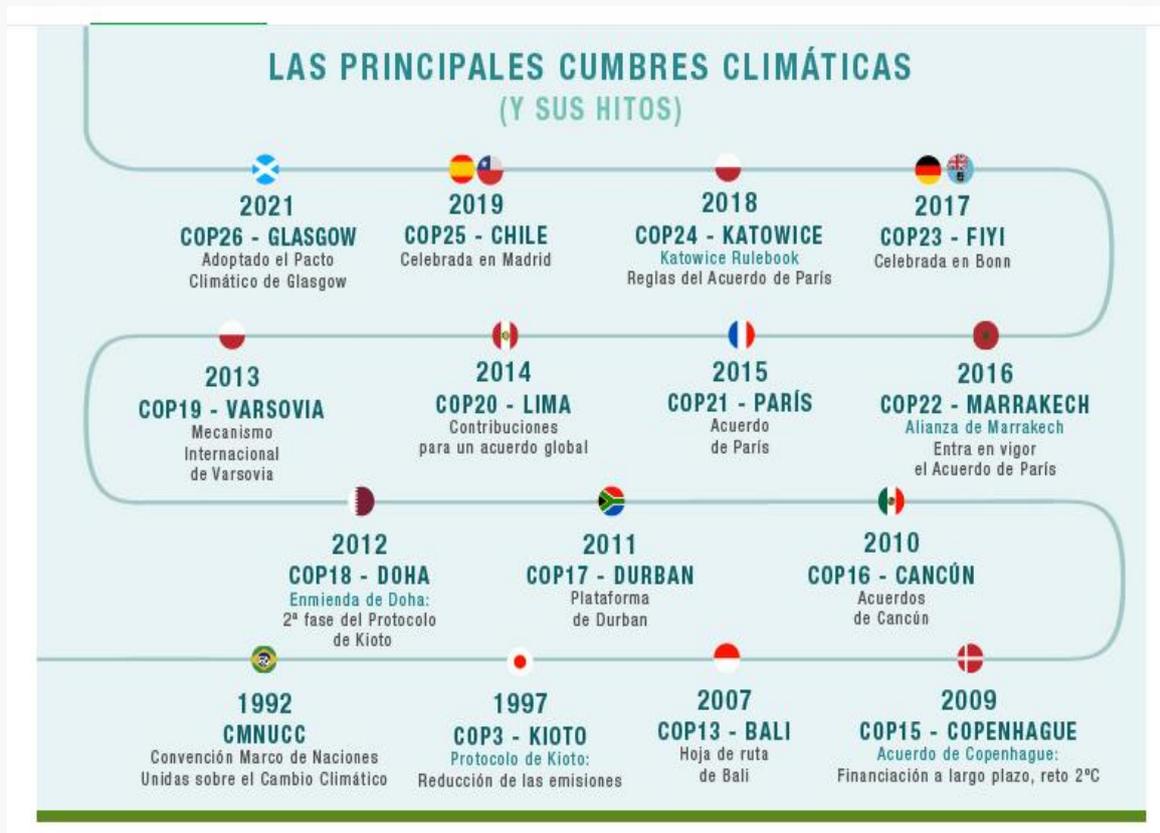
En el ámbito de las finanzas públicas el PPR ha sido recomendado por importantes organismos financieros internacionales como el BID y el BM, toda vez que permite en forma simultánea evaluar la eficiencia de las PP con el objetivo específico de hacer efectivos los DDHH, y en forma simultánea el GP invertido en financiarlas. Es decir, permite medir tanto la eficiencia social como económica del GP.

Junto con el PPR los tributos ambientales resultan también un importante instrumento en la lucha contra el CC y el DS. La técnica en la materia exige conciliar el principio “quien contamina paga”, propio del derecho ambiental, con el principio de capacidad contributiva, propio del derecho tributario. A esta coordinación deberá sumarse además las normas relativas a la concertación federal tanto en materia ambiental como fiscal, lo que convierte a los instrumentos tributarios en un exquisito instrumento de política pública financiera, que además debería tener escaso peso específico en el ámbito de recaudación fiscal pues desde sus orígenes estaría destinado a desaparecer tanto pronto como consiga alterar de forma positiva la conducta llamada a regular.

Anexo 1:



Anexo 2:



Fuente: Iberdrola

JUSTICIA AMBIENTAL EN EL PERÚ Y POLÍTICA FISCAL

Vera Lucía Morveli Flores

I. Contexto

En enero de 2022, ocurrió uno de los derrames de petróleo más graves en las costas de Lima, Perú. Aproximadamente 11 900 barriles de petróleo crudo afectaron diversas playas del litoral peruano en la refinería La Pampilla de la multinacional petrolera Repsol, ubicada a 23 kilómetros de la ciudad de Lima. Dicho derrame afectó a miles de pescadores artesanales que realizaban actividades de pesca artesanal en la zona, a la fauna y flora silvestre circundante, y al ecosistema marino.

En este contexto, el Estado Peruano activó diversos mecanismos administrativos, civiles y penales para encontrar una solución a este problema: sancionar a la empresa responsable y ordenar mecanismos de remediación ambiental y reparación civil. No obstante, hasta la fecha, las multas impuestas por la autoridad administrativa ambiental no han sido pagadas ni tampoco existe una remediación ambiental ni social. El problema continúa y no hay ninguna respuesta eficaz del Estado. Por lo tanto, se evidencia una vulneración al derecho de gozar de un ambiente sano y los mecanismos de justicia ambiental aplicados no han sido efectivos.

Esta falta de reconocimiento al derecho de gozar de un ambiente sano está marcada por una política fiscal ajena a la protección de derechos humanos. Cabe indicar que la Política Fiscal en Perú es el conjunto de acciones gubernamentales que se refieren fundamentalmente a la administración y aplicación de instrumentos discrecionales para modificar los parámetros de los ingresos, gastos y financiamiento del Sector Público.

Considerando la importancia de contar con una Política Fiscal que responda a la protección de los derechos humanos, un grupo de expertos y diferentes organizaciones no gubernamentales de Latinoamérica y el Caribe elaboraron “Los 15 Principios de Derechos

Humanos y Política Fiscal”¹(PDHPF) con la intención de poner en evidencia cómo los Estados, a través de la política fiscal pueden mejorar el goce de los derechos fundamentales.

Los principios y directrices tienen como meta general fortalecer el marco de derechos humanos como paradigma para la formulación de las políticas fiscales. Sus dos objetivos específicos son generar un marco para:

- (i) la elaboración de una política fiscal respetuosa de los derechos humanos que los gobiernos que deseen puedan usar de guía en sus políticas públicas;
- (ii) facilitar la rendición de cuentas de los actores estatales, e incluso de otros actores como empresas.

Los PDHPF resultan una guía de gestión política, particularmente para los países de la región, elaborada considerando una problemática y un objetivo común como es el pleno goce de los derechos humanos. Existe un conflicto entre el crecimiento económico bajo el paradigma tradicional de desarrollo y el respeto al medio ambiente en los países de Latinoamérica. Este paradigma entre protección de los derechos humanos, crecimiento económico y protección del medio ambiente incrementa las tensiones entre diferentes actores que tienen intereses, que podrían parecer, opuestos.

La columna vertebral sobre la que se elaboraron los PHDPF parte del hecho que el goce de los derechos humanos se instrumenta a través de Políticas Públicas que los materializan, los instrumentan y hacen efectivos para su aplicación en la práctica.

¹ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>.

Dentro de los 15 PDHPF el número 4 exhorta a los Estados a tomar medidas para que su política fiscal sea ambientalmente sostenible, es decir adecuar los instrumentos de las finanzas públicas con el objeto proteger el medio ambiente y propender al desarrollo económico sostenible.

Este trabajo intentará poner en evidencia la relación entre contar con una política fiscal orientada a la protección de derechos humanos y la búsqueda de la justicia ambiental, conforme al Principio 4 de los PDHPF².

Para el cumplimiento de su objetivo se estructurará de la siguiente manera, desarrollaremos los conceptos básicos de justicia ambiental en el Perú, así como su vinculación con la normativa internacional. Asimismo, expondremos algunos casos como el derrame de hidrocarburos en el 2022 y el caso de la Oroya a raíz de la decisión de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Por último nos ocuparemos del rol de los PDHPF y su relación con los casos expuestos.

II. Justicia ambiental en el Perú

II.1. Definición de justicia ambiental

El concepto de justicia ambiental en el Perú ha sido desarrollado en la Ley General del Ambiente (Ley 28611), el cual indica lo siguiente:

Artículo IV.- Del derecho de acceso a la justicia ambiental

Toda persona tiene el derecho a una acción rápida, sencilla y efectiva, ante las entidades administrativas y jurisdiccionales, en defensa del ambiente y de sus componentes, velando por la debida protección de la salud de las personas en forma individual y colectiva, la conservación de la diversidad biológica, el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, así como la conservación del patrimonio cultural vinculado a aquellos. Se puede interponer acciones legales aun en los

casos en que no se afecte el interés económico del accionante. El interés moral legitima la acción aun cuando no se refiera directamente al accionante o a su familia.

Este concepto se refiere a los instrumentos legales con los que toda persona (de forma individual, colectiva o difusa) cuenta a su favor para poder reclamar o exigir administrativa y judicialmente la prevención, mitigación, reparación y compensación por el daño o riesgo ambiental que sufre el medio ambiente como bien jurídico. Es decir, prevé la posibilidad de obtener una solución expedita y completa por las autoridades judiciales o administrativas de un conflicto jurídico de naturaleza ambiental, lo que supone que todas las personas estén en igualdad de condiciones para acceder a la justicia y para obtener resultados individual o socialmente justos³.

Pese a contar con esta definición, en Perú no se ha adoptado cabalmente el concepto de justicia ambiental, ya que solo se encuentra mencionado en una norma general como postulado principista, mas no en normas especiales y sectoriales que efectivicen la aplicación de dicho principio y concreten la tutela del medio ambiente y de los intereses involucrados en ella. Asimismo, el enfoque netamente normativo ha desplazado la adecuada atención institucional que se requiere para canalizar el análisis oportuno de los reclamos y demandas por tutela ambiental. Hace falta continuar con el fortalecimiento y capacitación a jueces y servidores públicos en esta materia⁴.

II.2. Justicia ambiental en el Perú

En Perú, el acceso a la justicia se canaliza a través de la sede administrativa, penal y civil,

² Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, ya citado.

³ BRAÑES, Raúl (2004). México. El derecho para el desarrollo sostenible en la América Latina de nuestros días. Revista de Derecho Ambiental Núm 2, pp. 19-31, Santiago de Chile.

⁴ ARAUJO, J.P. Palao, L., CONTRERAS, F. (2022). Perú: los retos de la justicia ambiental nacional. Lima: SPDA.

como se desarrollará en los siguientes párrafos.

2.A. En sede administrativa

Durante la última década, el Estado Peruano ha impulsado un proceso de consolidación de la justicia ambiental a nivel administrativo respecto de los procesos de supervisión y fiscalización ambiental y de los recursos naturales. Para ello, el Estado peruano ha promovido el desarrollo de tribunales administrativos, encargados de revisar en última instancia todos aquellos procesos impulsados por las autoridades sectoriales en materia de supervisión y fiscalización del ambiente y los recursos naturales⁵.

La autoridad rectora del Sistema de Evaluación y Fiscalización Ambiental es el Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental (OEFA). Esta autoridad rige dicho sistema para tomar las mejores decisiones que aseguren el uso sostenible de nuestros recursos, tomando en consideración los retos técnicos y legales.

La especialidad ambiental de la justicia administrativa, en sus niveles de supervisión y fiscalización, también ha traído consigo la posibilidad de que los temas ambientales especializados puedan ser cuestionados a nivel judicial, a través de procesos constitucionales (acciones de amparo) o contenciosos administrativos.

Según el OEFA, en el año 2018 se emitieron un total de 2979 resoluciones administrativas en primera instancia y 460 resoluciones de segunda instancia. En sede judicial se confirmaron 95 resoluciones de un total de 96 impugnadas ante el órgano jurisdiccional. Por su parte, en el año 2019, el OEFA reporta la conclusión de 3111 expedientes, quedando pendiente de resolver un total de 2304 a ser evaluados durante el año 2020. A nivel judicial, se confirmaron 136 resoluciones de un total de 174 impugnadas a lo largo del 2019⁶.

2.B. En materia penal

Con la modificación del Título XIII mediante la Ley 29263, publicada el 02 de octubre de 2008, se buscó actualizar y compatibilizar la tipificación de los delitos ambientales, de manera que exista una correcta complementariedad con la regulación administrativa ambiental aprobada a lo largo de la vigencia del Código Penal aprobado por el Decreto Legislativo 635 en el año 1991.

En ese sentido, se encuentra regulado el delito de contaminación del ambiente en el artículo 304 del Código Penal, el cual indica lo siguiente:

“El que, infringiendo leyes, reglamentos o límites máximos permisibles, provoque o realice descargas, emisiones, emisiones de gases tóxicos, emisiones de ruido, filtraciones, vertimientos o radiaciones contaminantes en la atmósfera, el suelo, el subsuelo, las aguas terrestres, marítimas o subterráneas, que cause o pueda causar perjuicio, alteración o daño grave al ambiente o sus componentes, la calidad ambiental o la salud ambiental, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cuatro años ni mayor de seis años y con cien a seiscientos días-multa. Si el agente actuó por culpa, la pena será privativa de libertad no mayor de tres años o prestación de servicios comunitarios de cuarenta a ochenta jornadas.”

Por su parte, encontramos otros delitos como el de la minería ilegal y el delito del tráfico ilegal de especies de flora y fauna silvestre. En un contexto de fortalecimiento de la institucionalidad ambiental, en el año 2009 se crearon las Fiscalías Especializadas en Materia Ambiental (FEMA) y su Coordinación Nacional. Pese a la existencia del sistema penal en materia ambiental, existe una brecha con relación a la carga procesal que enfrentan los fiscales y los recursos que cuentan para llevar a cabo exitosamente su tarea.

2.C. En el ámbito civil

El Poder Judicial peruano tramita procesos que involucran temas ambientales. El modelo de tramitación judicial de las controversias ambientales involucra el análisis de los problemas respecto al ambiente y recursos

⁵ *Ibidem*.

⁶ ORGANISMO DE EVALUACIÓN Y FISCALIZACIÓN AMBIENTAL. Memoria institucional 2018. OEFA, primera edición, Lima, abril 2019, pp. 182.

naturales. Sin embargo, en materia ambiental, el análisis jurídico no solo debe ser altamente especializado, sino también requiere del acompañamiento de explicaciones técnico-científicas complejas, propias de análisis periciales⁷.

Es en ese contexto que, en el año 2013, se aprobó la creación de dos juzgados de investigación preparatoria especializados en delitos ambientales, mediante la Resolución administrativa 155-2013-CE-PJ, los cuales tendrían sus sedes en Piura y Cusco. Dichas zonas tienen mayor actividad de minería ilegal. Posteriormente, en el año 2016, el Poder Judicial creó juzgados especializados que agrupan más de un delito. Así pues, mediante Resolución administrativa 152-2016-CE-PJ, el Consejo Ejecutivo del Poder Judicial dispuso el establecimiento de órganos jurisdiccionales especializados no solo en ambiente, sino que integrasen también delitos aduaneros, tributarios y de mercado.

Asimismo, mediante la Resolución administrativa 153-2016-CE-PJ se dispuso la creación del Primer y Segundo Juzgado Penal Supraprovincial con Subespecialidad en Delitos Aduaneros, Tributarios, de Propiedad Intelectual y Ambientales del Departamento de Lima y la Provincia Constitucional del Callao. Ambos juzgados fueron adscritos a la Corte Superior de Justicia de Lima. El objetivo fue desarrollar la especialización penal ambiental dentro de la instancia superior y, de esa manera, fortalecer el análisis de las apelaciones de aquellas causas penales ambientales que, por su naturaleza y regulación, constituyen en su gran mayoría expedientes de alta complejidad.

También, se ha creado la Comisión Nacional de Gestión Ambiental del Poder Judicial (CNGA), así como 33 comisiones distritales de gestión ambiental en cada una de las cortes superiores desplegadas a nivel nacional. En mayo de 2018, se inauguró el primer Juzgado Especializado en Medio Ambiente, para combatir las actividades de minería ilegal y deforestación. Este juzgado entró en labores el 1 de abril del 2018 y se le atribuyó competencia penal, contencioso administrativa

y constitucional ambiental en todo el distrito judicial⁸.

III. Principios de Política Fiscal y medio ambiente

La política fiscal desempeña un papel importante en la búsqueda de objetivos ambientales. Por medio de la recaudación de impuestos y el uso de los recursos públicos el Estado puede inducir la reducción de la degradación ambiental y realizar acciones para proteger el medioambiente. De esta manera, a través de los impuestos se busca cambiar la estructura de los incentivos a los hogares y empresas para modificar sus decisiones de consumo, inversión y producción que afectan la calidad ambiental; mientras que, con el gasto público ambiental, en forma de gastos recurrentes, inversión en infraestructura y apoyo al desarrollo tecnológico, se pretende proteger y mejorar la calidad del medioambiente, así como reducir los impactos negativos de las actividades económicas⁹.

A comienzos de los años noventa, bajo el contexto de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, Río de Janeiro, 1992, en América Latina y el Caribe se crearon nuevos ministerios de medio ambiente y también comisiones nacionales de rango ministerial con ambiciosos mandatos otorgados por leyes generales sobre medio ambiente. Sin embargo, durante el resto de la década el desarrollo institucional no fue acompañado de la transferencia de los recursos financieros y técnicos necesarios para implementar sistemas nacionales de gestión ambiental que resultaran operativos frente a la magnitud de los mandatos asignados. No existe una colaboración operativa entre la autoridad fiscal y las autoridades ambientales para superar los desafíos que plantea el

⁸ Ibidem.

⁹ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2005). *Política fiscal y medio ambiente. Bases para una agenda común*. Santiago de Chile: CEPAL, pp. 21 – 50.

⁷ Ibid. 2.

financiamiento de los sistemas nacionales de gestión ambiental¹⁰.

Bajo este marco, acorde a los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal¹¹, los Estados deben:

“4.1 Recursos para un desarrollo sostenible

Movilizar el máximo de recursos disponibles para un desarrollo sostenible y basado en los derechos humanos, así como para el cumplimiento de sus obligaciones en relación con el disfrute de un medio ambiente sin riesgos, limpio, saludable y sostenible. La falta de adopción de medidas razonables para movilizar recursos disponibles para prevenir los daños previsibles a los derechos humanos causados por el cambio climático y la pérdida de biodiversidad infringe esta obligación. La movilización de recursos para abordar el cambio climático debe complementar y no comprometer otros esfuerzos de los gobiernos para lograr la plena realización de todos los derechos humanos para todas las personas, incluido el derecho al desarrollo”.

“4.2. Uso ambiental de la PF

Aprovechar al máximo el potencial de la política fiscal para que las actividades económicas respeten los techos ecológicos y para proteger la biodiversidad, los suelos, los océanos y la naturaleza en general, así como para prevenir y mitigar el cambio y la crisis climática y sus impactos en poblaciones en situación de vulnerabilidad como pueblos indígenas, afrodescendientes, personas que habitan en áreas urbanas segregadas, y personas sin tierra”.

“4.3. Coherencia

Asegurar que la política fiscal guarde coherencia y conformidad con la política ambiental a nivel subnacional, nacional y mundial. Los Estados deben tener en cuentas sus obligaciones en derechos

humanos y los impactos ambientales e implementar un estándar de debida diligencia en las decisiones de gestión de las empresas públicas o mixtas, en particular en aquellas basadas en industrias extractivas”.

“4.4. Decisiones informadas

Abstenerse de reforzar la dependencia del financiamiento público de actividades con alto impacto ambiental (como la extracción de recursos naturales), que puedan poner en riesgo los derechos de las generaciones futuras, así como los derechos de pueblos indígenas y de poblaciones locales tradicionales que sostienen distintos modelos de consumo y desarrollo. Las decisiones sobre la explotación de recursos naturales, de conformidad con el derecho a la libre autodeterminación de los pueblos, deben ser legítimas, sostenibles y aceptables para todas las personas, y sus beneficios públicos superar sus costos y estar adecuadamente distribuidos. Los Estados deben asegurar que los derechos de inversores no socaven su obligación de proteger, respetar y garantizar los derechos”.

Asimismo, en función de este principio los Estados deberían:

“1. Promover la sostenibilidad ambiental a través de la política fiscal.

- Utilizar la política fiscal para promover un modelo económico que reconozca la importancia del cuidado de los bienes y derechos ambientales, y reduzca la dependencia de los ingresos de los sectores extractivos, en particular de los ligados a la explotación minera y de combustibles fósiles, así como de otras actividades que puedan ocasionar impactos negativos sobre los derechos de las comunidades que habitan territorios abundantes en recursos naturales. Diseñar las políticas de estímulo fiscal con miras a acelerar el tránsito hacia un modelo de desarrollo más sostenible.

- Asegurar una política fiscal sostenible en términos intergeneracionales (incluyendo consideraciones demográficas

¹⁰ Ibidem.

¹¹ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

y mecanismos compensatorios con futuras generaciones), y equilibrada en la repartición de costos y beneficios a nivel territorial, en formas que favorezcan la convergencia regional y sean compatibles con los proyectos de vida de las comunidades locales”.

“2. Asegurar la coordinación de políticas e incorporar transversalmente la perspectiva ambiental.

- Articular la política económica -incluida la política fiscal y la regulación monetaria y financiera-, la política ambiental y la política social, fortaleciendo la institucionalidad de las autoridades ambientales para tomar decisiones en pie de igualdad, y aplicando transversalmente las consideraciones ambientales.

- Promover la coordinación inter e intra nacional y el uso innovador de instrumentos fiscales verdes, para distribuir adecuadamente los costos de la acción ambiental y climática de conformidad con el principio de responsabilidades comunes pero diferenciadas, y evitar, entre otras, la migración y reubicación de actividades desde zonas en las que se haga un uso extensivo de impuestos ambientales hacia otras en las que no”.

“3. Utilizar de forma eficaz los impuestos y otros instrumentos fiscales verdes.

- Incentivar a través de su política fiscal la inversión en energías renovables, la creación de empleos verdes de calidad y la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, sin limitar el rol de la política fiscal al de la punición de quienes contaminan.

- Incorporar, o ampliar si existieran, los impuestos verdes o ambientales, o las exenciones verdes adecuadamente evaluadas, en los que la base imponible genere un efecto negativo sobre el ambiente, como los impuestos a la energía, al carbono, o a la contaminación (como las emisiones al aire y al agua, o la utilización de plásticos de un solo uso), o al uso o extracción de recursos y materiales, tomando las medidas necesarias para mitigar su potencial impacto regresivo o

diseñándolos de forma de minimizar dicho impacto.

- Utilizar la recaudación de los impuestos verdes y la acción climática -o parte de ella- como financiamiento para la gestión e inversión ambiental, y para financiar programas de protección social destinados a personas afectadas por el cambio y la crisis climática.

- Utilizar medidas innovadoras como los impuestos al carbono, con las salvaguardias adecuadas para minimizar los impactos negativos sobre la población de menores ingresos, para internalizar las externalidades ambientales y movilizar recursos adicionales para financiar esfuerzos de mitigación y adaptación que beneficien a las personas que viven en la pobreza y enfrentan situaciones de discriminación estructural”.

“4. Captar y gestionar recursos para superar la dependencia del sector extractivo.

- Asegurar que, cuando permitan o emprendan la explotación de recursos naturales, una parte razonable de los beneficios sea objeto de tributación y se destine a acelerar la transición hacia un modelo económico más sostenible y a asegurar el cumplimiento de los derechos humanos, particularmente de las poblaciones que habitan en los territorios donde se llevan a cabo dichas explotaciones.

- Establecer mecanismos para captar parte de los recursos derivados de rentas extraordinarias producto del auge de precios.

- Asegurar una buena gestión macroeconómica de las rentas provenientes de recursos naturales, mediante fondos de estabilización y otros mecanismos idóneos, y adoptar políticas económicas e industriales que promuevan la diversificación productiva. Gestionar las empresas públicas o mixtas, particularmente aquellas en sectores extractivos, de modo que se acelere la transición hacia una economía sostenible y se prevengan con un estándar estricto de debida diligencia impactos ambientales

adversos u otros impactos negativos en los derechos”.

“5. Acelerar la transición a una economía más sostenible mediante el desmonte balanceado de subsidios a actividades contaminantes y otras medidas.

- Desmontar los incentivos fiscales a las fuentes de energía no renovable y asegurando la protección o compensación de la población de menores ingresos. Hasta tanto, publicar información transparente sobre los beneficiarios e impactos de dichos incentivos”.

La aplicación de estos principios y de sus directrices conllevarán a contar con una política fiscal sustentada en los derechos humanos que busque expandir el derecho a gozar a un ambiente sano, así como materializar la justicia en el ámbito ambiental.

IV. Reflexiones en el caso peruano

IV.1. Caso de derrame de hidrocarburos

Como ha sido indicado, en enero de 2022, ocurrió uno de los mayores desastres ambientales en Perú. Después de un largo procedimiento administrativo sancionador, el Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental (OEFA) ordenó a la Refinería La Pampilla S.A.A. (Relapasaa) presentar planes de rehabilitación, los cuales deben incluir las medidas de rehabilitación dirigidas a recuperar los elementos o funciones alterados de los ecosistemas en las áreas afectadas.

Relapasaa tenía hasta el 4 de octubre de 2023 para presentar dichos planes de rehabilitación. Luego de su aprobación, la empresa debe iniciar su ejecución de manera inmediata. No obstante, hasta la fecha ningún plan de rehabilitación ha sido aprobado ni está en ejecución, es decir el daño ambiental se encuentra sin reparar¹².

Han transcurrido más de dos años desde el derrame de petróleo y, sin embargo, ningún plan de rehabilitación ha sido aprobado. Esta demora en la aprobación de los planes de rehabilitación implica la falta de implementación de acciones inmediatas para recuperar los ecosistemas afectados por el derrame de hidrocarburos, muchos de los cuales se encuentran en áreas naturales protegidas. La afectación ocasionada por este desastre no ha sido remediada y los impactos generados continúan en el ambiente.

Ante esto, es necesario que la política fiscal esté orientada a movilizar el máximo de recursos disponibles para un desarrollo sostenible y basado en los derechos humanos, así como para el cumplimiento de sus obligaciones en relación con el disfrute de un medio ambiente sin riesgos, limpio, saludable y sostenible. No obstante, como se puede inferir del caso peruano, el Estado no está en la capacidad de aprobar y revisar estos planes de rehabilitación para que las áreas afectadas por el derrame sean rehabilitadas.

IV.2. Caso La Oroya

El Complejo Metalúrgico La Oroya (CMLO) se ubica en la Ciudad de la Oroya, departamento de Junín. El CMLO se instaló desde 1922, dedicándose a la fundición y refinamiento de concentrados polimetálicos con altos contenidos de plomo, cobre, zinc, con contenidos de metales (plata, oro, bismuto, selenio, telurio, cadmio, antimonio, indio y arsénico). En 1974 es nacionalizado por el Estado Peruano (a través de Centromin) hasta 1997 cuando fue adquirido por Doe Run Perú.

Desde 1970 se tienen estudios que demuestran la afectación a la vegetación en un área de 30200 hectáreas y que los efectos de la contaminación atmosférica estuvieron presentes desde 1922. En el 2006 fue catalogada como una de las 10 ciudades más contaminadas del mundo. También se ha demostrado mediante estudios que la concentración de plomo en el aire era 17.5 veces superior al estándar trimestral establecido por la Agencia de Protección Ambiental de EEUU (EPA), y la concentración de plomo en el agua era 70 veces mayor al

¹² Sociedad Peruana de Derecho Ambiental (2024). Derrame de Repsol: conoce el avance de la evaluación de los planes de rehabilitación. En: <https://www.actualidadambiental.pe/a-dos-anos-d-el-derrame-de-repsol-como-se-encuentra-el-avance-de-la-evaluacion-de-los-planes-de-rehabilitacion-minem-refineria-la-pampilla/>

límite permitido en la ley de aguas. También, el nivel de plomo en la sangre ha sido superado en 3 veces el límite establecido por la OMS¹³.

Esto trae como consecuencia el incremento en las infecciones respiratorias y los principales afectados son los niños y niñas que residen en la cuenca de la Oroya. Por ejemplo, en el 2005, el MINSA determinó que 788 niños y niñas tenían niveles de plomo que superaban los límites de la OMS. También el río Mantaro ha sido contaminado por el contenido del plomo en el agua, y la afectación sobre el suelo causado por el plomo, cadmio y arsénico habrían afectado alrededor de 2300 kilómetros cuadrados.

Las actividades en el CMLO han sido cuestionadas en nuestro país por más de diez años, llegando incluso a tener una sentencia del Tribunal Constitucional mediante la cual se reconoció que se estaban incumpliendo deberes del Estado para la protección de la salud de los ciudadanos y ciudadanas de La Oroya y, por ende, también se estaba afectando su derecho a gozar de un ambiente sano y equilibrado. Pese a contar con un pronunciamiento definitivo del más alto tribunal en nuestro país, la ciudadanía afectada no encontró satisfecha la realización de sus derechos. Por ello, las víctimas acudieron al Sistema Interamericano de Protección de Derechos Humanos. En la sentencia del 27 de noviembre de 2023, y notificada el 22 de marzo de 2024, la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH) ha determinado que el Estado peruano es responsable por la afectación de las y los ciudadanos de La Oroya a gozar de un medio ambiente sano¹⁴.

La Corte IDH resolvió que el Estado peruano vulneró el derecho a gozar de un ambiente sano de los ciudadanos y ciudadanas de La

Oroya al flexibilizar los Estándares de Calidad del Aire (ECA Aire). Por otro lado, la Corte IDH determinó que el Estado peruano falló en su deber de fiscalización a las actividades de CMLO, lo cual ocasiona que se vulnere el derecho a un medio ambiente sano. En el caso de La Oroya, la Corte IDH indicó que, si bien el Estado realizó acciones de supervisión y fiscalización de las actividades del CMLO, la mayor parte de sus medidas adoptadas fueron realizadas con posterioridad al año 2010. Es decir, décadas después de que el Estado tuviera conocimiento de los altos niveles de contaminación en La Oroya.

Por lo tanto, según la Corte IDH, existe una violación al derecho al medio ambiente sano, protegido por el artículo 26 de la Convención Americana, puesto que las acciones del Estado resultaron la causa de daño al medio ambiente cuando Centromin operaba el CMLO. Asimismo, las omisiones del Estado en la fiscalización de las actividades de Doe Run permitieron que continuaran produciéndose dichos daños con posterioridad a la privatización de la empresa.

Asimismo, la Corte IDH señaló que también existieron violaciones a la dimensión colectiva del derecho al medio ambiente sano, protegido por el artículo 26 de la Convención, ya que el Estado tuvo conocimiento de los altos niveles de contaminación, pero no adoptó las medidas necesarias para prevenir que siguieran ocurriendo, ni para atender a las personas que hubieran adquirido enfermedades relacionadas con dicha contaminación.

Dentro de los puntos resolutivos indicados por la Corte IDH resaltamos los siguientes:

Punto 13: Línea base y plan de acción. El Estado realizará un diagnóstico de línea base y un plan de acción para remediar los daños ambientales en La Oroya, de conformidad con lo establecido en los párrafos 333 y 334 de la presente Sentencia

- Sobre la base del artículo 63.1 de la Convención Americana¹⁵, la Corte ha indicado

¹⁵ Artículo 63

1. Cuando decida que hubo violación de un derecho o libertad protegidos en esta Convención, la Corte dispondrá que se garantice al lesionado en el goce de su derecho o libertad conculcados.

¹³ Corte Interamericana de Derechos Humanos. “Caso *Habitantes de La Oroya Vs. Perú*”. Sentencia del 27 de Noviembre del 2023.

¹⁴ Sociedad Peruana de Derecho Ambiental (2024). Derechos humanos y ambiente: análisis sobre la sentencia de la Corte IDH en caso La Oroya. En: [Derechos humanos y ambiente: análisis sobre la sentencia de la Corte IDH en caso La Oroya | SPDA Actualidad Ambiental](#)

que toda violación de una obligación internacional que haya producido daño comporta el deber de repararlo adecuadamente. Esta disposición recoge una norma consuetudinaria que constituye uno de los principios fundamentales del Derecho Internacional contemporáneo sobre responsabilidad de un Estado.

- En este punto, el Estado indicó que ya existe una empresa estatal encargada de conducir la ejecución de los PAMA denominada “Activos Mineros S.A.C.”. El Estado explicó que, en el caso de La Oroya, esta empresa ejecuta el proyecto de remediación llamado “Remediación de las Áreas de Suelos Afectados por las Emisiones del Complejo Metalúrgico La Oroya (CMLO)”. El Estado también señaló que en el año 2007 la Consultora Ground Water International (GWI), ejecutó el “Estudio de Remediación de las Áreas de Suelos Afectados por las Emisiones de Gases y Material Particulado del CMLO basado en Análisis de Riesgo a la Salud y a la Ecología”. Asimismo, resaltó que en el año 2020 se creó la “Comisión Multisectorial Temporal para el Abordaje Integral e Integrado a favor de la Población Expuesta a Metales Pesados”, con el objeto de elaborar un informe técnico que contenga estrategias de prevención, remediación, mitigación y control de la exposición a metales pesados.
- Sin embargo, según la Corte y de la revisión de la información que obra en el expediente, el aire, los suelos y el agua de La Oroya siguen teniendo la presencia de los contaminantes emitidos por la actividad del CMLO.

Dispondrá asimismo, si ello fuera procedente, que se reparen las consecuencias de la medida o situación que ha configurado la vulneración de esos derechos y el pago de una justa indemnización de la parte lesionada.

2. En casos de extrema gravedad y urgencia, y cuando se haga necesario evitar daños irreparables a las personas, la Corte, en los asuntos que esté conociendo, podrá tomar las medidas provisionales que considere pertinentes. Si se tratare de asuntos que aún no estén sometidos a su conocimiento, podrá actuar a solicitud de la Comisión.

- Debido a ello, la Corte ordenó al Estado adoptar medidas de restitución¹⁶ respecto al medio ambiente. En ese sentido, la Corte dispuso lo siguiente:

- El Estado debe realizar un diagnóstico de línea base para determinar el estado de la contaminación en el aire, suelo y agua en La Oroya, el cual deberá incluir un plan de acción para remediar los daños ambientales.
- El Estado deberá definir acciones a corto, mediano y largo plazo requeridas para la remediación de las áreas contaminadas, y comenzar a ejecutar dicho plan en un plazo no mayor de 18 meses desde la notificación de la sentencia de la CIDH.
- El plan de acción deberá realizar un diagnóstico de las fuentes y niveles de contaminación y de los focos de contaminación en La Oroya para delimitar las áreas que tengan necesidad de remediación prioritaria atendiendo al riesgo que éstas conlleven para el medio ambiente y la salud, y realizar las acciones de descontaminación necesarias del aire, suelos y agua. La descontaminación deberá incluir las casas de las víctimas.
- Las acciones de remediación deberán tomar en cuenta la información científica actualizada en materia de reparación de daños al medio ambiente provocado por metales para la remediación de daños ambientales en La Oroya.
- El Estado deberá implementar mecanismos de participación eficaces que permitan a las víctimas tomar conocimiento del plan de acción, emitir observaciones y que éstas sean consideradas antes, durante y después de su puesta en marcha.
- El Estado deberá informar a la Corte en forma inmediata una vez que haya concluido con el diagnóstico de línea base y la elaboración del plan de acción.

¹⁶La restitución pretende devolver a la víctima a la situación anterior a la violación. Esta incluye tanto la restitución material, como la restitución de derechos. Ver: CALDERÓN GAMBOA, Jorge. *La reparación integral en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos: estándares aplicables al nuevo paradigma mexicano.*

- Lo anterior, de forma independiente del plazo de un año para presentar su primer informe sobre las medidas adoptadas para cumplir con la sentencia.

Punto 16. El Estado compatibilizará la legislación que define los estándares de calidad del aire para la protección del medio ambiente y salud de las personas

- Como una garantía de no repetición, la Corte ordenó al Estado peruano que en el plazo de 2 años contados desde la notificación de la sentencia, compatibilice la normativa de estándares de calidad del aire, de manera que no se sobrepasen los máximos necesarios para la protección del medio ambiente y la salud de las personas. Además, indicó que el Estado debe tomar en cuenta los criterios más recientes de la Organización Mundial de la Salud y la información científica disponible.

- Las medidas de no repetición son otorgadas para que se garantice que las violaciones a ciertos derechos no vuelvan a repetirse por parte del Estado. En este caso, la Corte precisó que el Estado peruano vulneró el derecho a gozar de un ambiente sano por la regresión en la regulación sobre Estándares de Calidad de Aire entre 2008 y 2017.

- Así, hasta antes de agosto de 2008, la normativa peruana establecía un límite de 365 $\mu\text{g}/\text{m}^3$ de dióxido de azufre como promedio de 24 horas, no pudiendo excederse más de una vez al año. Luego de agosto de 2008, la normativa cambió y se aprobaron nuevos Estándares de Calidad Ambiental de Aire que establecieron un valor diario máximo de 80 $\mu\text{g}/\text{m}^3$ aplicable a partir de enero de 2009, y a partir de enero de 2014, el valor diario debía ser de 20 $\mu\text{g}/\text{m}^3$ en un periodo de 24 horas. Además, el decreto supremo que aprobó estos estándares indicaba que esta regulación se había basado en lo establecido por la Organización Mundial de la Salud y otras entidades, sin embargo, esto es incongruente con lo dispuesto por la misma Organización Mundial de la Salud, quien para 2005 había indicado como máximo permisible 20 $\mu\text{g}/\text{m}^3$ de dióxido de azufre en un periodo de 24 horas.

- Posteriormente, en 2017 los Estándares de Calidad de Aire volvieron a

cambiar, esta vez se elevó el límite permitido de dióxido de azufre en 250 $\mu\text{g}/\text{m}^3$ en un periodo de 24 horas. Para la Corte esto implicó que el Estado haya incumplido su deber de no regresividad (los Estados no deben emitir disposiciones que impliquen una regresión en estándares ambientales, a menos que esté debidamente justificado), dado que la modificación de los Estándares de Calidad de Aire no estuvieron justificados, y tampoco se atendió el principio de precaución, el cual señala que los Estados deben actuar con debida cautela para prevenir daños graves e irreversibles al medio ambiente, incluso si es que no hay evidencia científica.

- El Estado Peruano ha alegado que ya se ha aprobado normativa para actualizar los Estándares de Calidad de Aire; no obstante, la Corte señala que no se ha presentado material probatorio que le permita determinar si es que dichas medidas pueden evitar que las vulneraciones se repitan, por lo que ordenó al Estado peruano a compatibilizar la legislación vigente de estándares de calidad ambiental aire a normativa internacional.

Punto 19. El Estado adoptará y ejecutará medidas para garantizar que las operaciones del Complejo Metalúrgico de La Oroya se realicen conforme a los estándares ambientales internacionales, y de conformidad con la legislación nacional, realizará medidas de compensación ambiental y garantizará que los titulares mineros ejecuten sus actividades atendiendo a los Principios Rectores sobre Empresas y Derechos Humanos y los Principios Marco sobre Derechos Humanos y Medio Ambiente

- Respecto de los Principios Rectores sobre Empresas, la Corte resalta que estos principios reposan en tres pilares que son: (i) El deber del Estado de proteger los derechos humanos, (ii) la responsabilidad de las empresas de respetar los derechos humanos, y, (iii) el acceso a mecanismos de reparación. Por su parte, respecto de los Principios Marco sobre Derechos Humanos y Medio Ambiente, se reconoce que es obligación de los Estados garantizar un medio ambiente sin riesgos, limpio, saludable y sostenible para respetar,

proteger y hacer efectivos los derechos humanos.

- Es en atención a estos principios, que la Corte ordena que el Estado peruano asegure que los titulares mineros ejecuten operaciones mineras atendiendo a estos principios, y por ende, el Estado debe exigir que los titulares sean quienes asuman responsabilidad frente al resarcimiento de daños ambientales, en atención al principio contaminador-pagador.

El caso de La Oroya es un claro ejemplo de cómo la política fiscal está desligada del respeto de los derechos humanos. Recordemos los Estados deben aprovechar al máximo el potencial de la política fiscal para que las actividades económicas respeten los techos ecológicos y para proteger la biodiversidad, los suelos, los océanos y la naturaleza en general, así como para prevenir y mitigar el cambio y la crisis climática y sus impactos en poblaciones en situación de vulnerabilidad como pueblos indígenas, afrodescendientes, personas que habitan en áreas urbanas segregadas, y personas sin tierra.

Asimismo, las acciones que el Estado debe efectuar para cumplir con la sentencia de la Corte IDH tienen un gran componente de política fiscal, la misma que debería estar orientada a buscar la armonía entre actividades productivas y la protección ambiental, ello bajo el marco de alcanzar efectivamente justicia ambiental.

V. Conclusiones

El Principio 4 PDHPF¹⁷ conmina a los países a tomar medidas de política fiscal que resulten ambientalmente sostenibles, es decir a utilizar la política fiscal como medio para avanzar en la dicotomía entre crecimiento insostenible, respeto al medio ambiente y los derechos humanos.

La justicia ambiental en el Perú es entendida como el conjunto de los instrumentos legales con los que toda persona (de forma individual,

colectiva o difusa) cuenta a su favor para poder reclamar o exigir administrativa y judicialmente la prevención, mitigación, reparación y compensación por el daño o riesgo ambiental que sufre el medio ambiente como bien jurídico. Es decir, prevé la posibilidad de obtener una solución expedita y completa por las autoridades judiciales o administrativas de un conflicto jurídico de naturaleza ambiental, lo que supone que todas las personas estén en igualdad de condiciones para acceder a la justicia y para obtener resultados individual o socialmente justos.

Pese a su desarrollo normativo, en el Perú existen casos que demuestran que la justicia ambiental es un concepto idílico pero que no refleja la realidad. Tenemos dos casos que resaltan dicha falta de actuación estatal para salvaguardar los derechos humanos: El caso del derrame de hidrocarburos en el 2022 y el caso La Oroya.

Bajo este contexto, es necesario que el Estado, la sociedad civil y el sector privado internalicen los PDHPF, y principalmente consideren el Principio 4 para guiar que las actividades extractivas se realicen bajo un marco de protección del derecho a gozar de un ambiente sano.

¹⁷ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

IGUALDAD EN EL INGRESO Y EL GASTO PÚBLICO

Mariano R. Guaita,
Franco Rodríguez y Pablo Revilla

I. Introducción

Este trabajo procura repensar y actualizar el concepto de igualdad acuñado por nuestra tradición constitucional financiera a la luz de los “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal”, en especial los estudiados en su punto II, esto es, las obligaciones transversales aplicables a la política fiscal. En ese contexto, los principios 5° y 6° de la iniciativa, hacen particular referencia a la obligación que asumen los Estados de eliminar discriminaciones estructurales y promover la igualdad sustantiva, debiendo adoptar acciones afirmativas cuando sea necesario.

La igualdad puede ser calificada como un *principio*, en tanto refleja una aspiración colectiva que se encuentra, implícita o explícita, a lo largo de todo el texto constitucional, desde el Preámbulo mismo¹ hasta su consagración expresa en el art. 16, sin desconocer las menciones que se efectúan en los arts. 8°, 14, 14 bis, 17, 18, 20, 21, 36, 37, 41, 43, 75 -incs. 2), 18, 19, 23- y 86.

Se encuentra también contenido en distintos tratados y convenciones internacionales suscriptos por la República Argentina, entre ellos la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre (art. II), la Declaración Universal de Derechos Humanos (arts. 2° y 7°); el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (arts. 2.1 y 26), el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (arts. 2° y 3°) y la Convención Americana sobre Derechos Humanos (arts. 1.1 y 24). A ello se agrega una serie de convenios que abordan la problemática en campos específicos, como la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; la Convención

sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer (arts. 2°, 3°, 5° a 16) y la Convención sobre los Derechos del Niño (art. 2°), entre otros.

Su recepción sistemática y ordenada en nuestra Constitución nos permite aseverar que se trata un *valor* tutelado por nuestra norma fundamental, que atraviesa transversalmente su contenido y que, en cuanto formulación abstracta, no puede ser desconocida ni negada.

Por último, la igualdad constituye un *derecho subjetivo* a no sufrir injustas discriminaciones o postergaciones, que legitima al perjudicado a plantear judicial o administrativamente la remoción del acto o de la norma que tacha de inconstitucional.

Avanzaremos con estos conceptos aplicados como directiva y límite a la actividad estatal, tanto en su faz recaudatoria (apartado nro. II) cuanto en lo vinculado al gasto público (apartado nro. III). Asimismo, examinaremos la incidencia del mencionado principio en temáticas concretas y su proyección en la jurisprudencia (apartado nro. IV) y, finalmente, expondremos brevemente nuestras reflexiones generales sobre este punto (apartado nro. V).

II. Alcance del principio de igualdad en materia tributaria según la jurisprudencia

II.1. Cuestión previa: amplias facultades legislativas para repartir las cargas públicas

Liminarmente, es necesario dejar en claro que, en nuestro sistema, es el Poder Legislativo el único encargado de decidir quiénes serán los sujetos obligados al pago, así como la cuantía del tributo que cada uno debe soportar, en función de ciertas características demostrativas de su interés o de su capacidad económica para

¹ Cuando sostiene: “...para nosotros, para nuestra posteridad, y para todos los hombres del mundo que quieran habitar en el suelo argentino”.

contribuir².

La razón de ser de dicha limitación se funda en que la atribución de crear los tributos es la más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno³. Como ha dicho el Tribunal, “al tratar la creación, el manejo y la inversión del tesoro público, el constituyente confió al órgano más íntimo del país -según las palabras de Alberdi- la potestad de crear los recursos y votar los gastos públicos, en tanto que le confirió al Poder Ejecutivo la de recaudar y emplear aquellos recursos en los gastos designados”, agregando también que “ese modo de distribuir el poder rentístico fue tomado de Inglaterra y adoptado por Estados Unidos de América a fin de evitar que en la formación del tesoro sea ‘saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hollada la seguridad personal’ e impedir, además, que en la elección y cantidad de los gastos se dilapide la riqueza pública” (Fallos: 321:2683).

Dentro de los límites constitucionales, esas facultades del Poder Legislativo para crear los tributos y repartir las cargas públicas son amplias y discrecionales, de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder⁴ y no corresponde a los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional, las legislaturas provinciales o los consejos deliberantes municipales⁵.

En tal sentido, creemos oportuno recordar que la inviolabilidad de la propiedad no importa obstáculo para la aplicación de gravámenes que puedan conducir, sin mengua de su validez constitucional, a la aplicación de tributos en

orden a gravar más intensamente bienes inexplorados o que los son de manera que no concuerden con los fines de desarrollo y promoción económicos reconocidos expresamente en la Constitución como atributos de los poderes federal y provinciales (art. 75, inc. 18, y 125)⁶.

Ello es así pues si bien es cierto que el poder tributario tiende, ante todo, a proveer de recursos al Tesoro Público, no menos cierto es que constituye un valioso instrumento de regulación económica. Nuestra Corte lo denomina la “función de fomento y asistencia social” del impuesto, que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado, en la medida en que responde a las exigencias del bien común, cuya satisfacción ha sido prevista por la Ley Fundamental como uno de los objetos del poder impositivo⁷.

Esta atribución legislativa comprende, asimismo, la facultad para establecer distinciones o formar categorías, siempre que ellas no revistan el carácter de arbitrarias o estén inspiradas en un propósito manifiesto de hostilidad contra determinadas personas o clases⁸. Por ello, el establecimiento de categorías tributarias debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, pero no sólo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino también que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es, que corresponda razonablemente a distinciones reales⁹.

Nuestra Corte Suprema de Justicia admitió la distinción entre contribuyentes en función de su domicilio¹⁰, de la actividad desarrollada¹¹; de la

² CSJN, Fallos: 314:595.

³ CSJN, Fallos: 182:411.

⁴ CSJN, Fallos: 7:333; 51:350; 114:262; 137:212; 174:353; 243:98; 286:301.

⁵ CSJN, Fallos: 242:73; 249:99; 286:301.

⁶ CSJN, Fallos: 314:1293

⁷ CSJN, Fallos: 243:98; doctrina reiterada en los precedentes de Fallos: 289: 443; 314:1293 y 316:42, entre otros.

⁸ CSJN, Fallos: 98:20; 115:111; 132:402; 140:175; 144:313; 149:417; 150:419; 156:219; 171:79; 175:199; 176:339; 179:98; 195:270; 196:337; 207:270, entre otros.

⁹ CSJN, Fallos: 200:424.

¹⁰ CSJN, Fallos: 178:98; 200:374; 234:130.

¹¹ CSJN, Fallos: 188:464; 204:387; 204:391; 169:122; 328:4542.

forma societaria adoptada¹²; de la magnitud de su capital¹³, entre otras.

Por el contrario, tachó de inválida la distinción fundada en el total del caudal sucesorio, pues el impuesto hereditario que toma en cuenta ese parámetro para establecer, según su monto, si son o no imposables las distintas porciones que los herederos reciben, omite que puede haber herederos que reciban el mismo importe, pero su hijuela no esté sometida a impuesto por provenir de un acervo hereditario inferior al mínimo establecido por el impuesto¹⁴.

A los fines de aplicar la escala progresiva de la contribución territorial, desestimó la valuación total del inmueble objeto del gravamen, que desconocía la participación en él de cada uno de los herederos que debe satisfacer el tributo. Señala: “Que debiendo tenerse en cuenta para la incidencia del impuesto la capacidad de cada contribuyente, la diferencia creada respecto de quienes son titulares de la misma riqueza, aunque unos en forma exclusiva o de unidad, y otros compartiéndola en pluralidad de titulares, no resulta razonable y con su imposición la garantía constitucional de la igualdad aparece violada”¹⁵.

La mera ubicación geográfica del comercio, que no se basaba en fundamentos de capacidad contributiva¹⁶, así como la ubicación del destinatario o de la actividad económica a la que se dirige el préstamo, para forzar a los bancos a utilizar su capacidad prestable dentro la

provincia¹⁷, también se reputaron contrarias a la garantía de igualdad.

Por último, tampoco el lugar de radicación del escribano otorgante del acto constituye, según el criterio del máximo Tribunal, una pauta razonable para distinguir a los fines impositivos¹⁸.

II.2. El principio de igualdad en materia tributaria

En nuestro país, dicho principio se encuentra expresamente consagrado en el art. 16 de la Constitución Nacional, mientras que la ley 23.592 lo torna concreto en cuanto garantiza el “pleno ejercicio sobre bases igualitarias de los derechos y garantías fundamentales reconocidos en la Constitución” para especificar después ciertas causas especialmente prohibidas de discriminación¹⁹.

Un orden lógico impone hablar, en primer lugar, de la igualdad *ante* la ley, concepto formal que proscribe las distinciones fundadas en motivos de raza, religión, nacionalidad, ideología, opinión política o gremial, sexo, posición económica, condición social o caracteres físicos, que actualmente son denominadas “categorías sospechosas” y sometidas a un “escrutinio estricto” para evaluar su constitucionalidad²⁰, siendo un concepto que cobró relevancia en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos a partir del caso “*Toyosaburo Korematsu v. United States*”²¹ y continuó en los

¹² CSJN, Fallos: 251:180; 257:127.

¹³ CSJN, Fallos: 150:189.

¹⁴ CSJN, Fallos: 157:110.

¹⁵ CSJN, Fallos: 234:568, en especial cons. 10°.

¹⁶ CSJN, Fallos: 196:337, 337:1464.

¹⁷ CSJN, Fallos: 337:234.

¹⁸ CSJN, Fallos: 338:1455.

¹⁹ Indica ese precepto: “Art. 1°.- Quien arbitrariamente impida, obstruya, restrinja o de algún modo menoscabe el pleno ejercicio sobre bases igualitarias de los derechos y garantías fundamentales reconocidos en la Constitución Nacional, será obligado, a pedido del damnificado, a dejar sin efecto el acto discriminatorio o cesar en su realización y a reparar el daño moral y material

ocasionados. A los efectos del presente artículo se considerarán particularmente los actos u omisiones discriminatorios determinados por motivos tales como raza, religión, nacionalidad, ideología, opinión política o gremial, sexo, posición económica, condición social o caracteres físicos”.

²⁰ ÍÑIGUEZ MANSO, Andrea Rosario: “La noción de ‘categoría sospechosa’ y el derecho a la igualdad ante la ley en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* N° 43, Valparaíso, Chile, diciembre de 2014.

²¹ 323 U.S. 214, sentencia del 18 de diciembre de 1944.

precedentes “*Bolling v. Sharpe*”²², “*Brown v. Board of Education of Topeka*”²³ y “*Loving v. Virginia*”²⁴.

En idéntico sentido, nuestros tribunales también avanzaron hacia pautas más exigentes para establecer si determinadas categorías resultan incompatibles con la vigencia igualitaria de los derechos, tales como las fundadas en la distinción entre nacionales y extranjeros²⁵, la edad²⁶, o el sexo²⁷.

Sin embargo, si bien la consagración de la igualdad ante la ley constituyó un notable avance en el derecho constitucional, pronto se advirtió que la imposibilidad de hacer distingos en la norma conducía a negar, dogmáticamente, las desigualdades existentes en la realidad, obligando a tratar del mismo modo a personas que no se encontraban en iguales circunstancias, lo que resulta notoriamente injusto²⁸.

Ello demostró la necesidad de contemplar y tratar de manera diferente, en la ley, las desigualdades que se verifican en la realidad, para lo cual en materia tributaria se evolucionó a los conceptos de “*igualdad en la ley*” y, posteriormente, a la “*igualdad por la ley*”.

El Superior Tribunal Constitucional español explica la violación de este principio en los siguientes términos: “...la desigualdad 'en' la ley

se produce cuando la norma distingue de forma irrazonable o arbitraria un supuesto de hecho específico al que anuda consecuencias jurídicas determinadas. En tal caso, la norma trata de forma distinta situaciones iguales y crea, sin fundamento fáctico suficiente, un supuesto diferente”²⁹.

Tribe sostiene que la garantía de igualdad en la ley puede ser transgredida de dos formas. “Primero, la igualdad puede ser denegada cuando el gobierno clasifica a fin de distinguir, en sus reglas o programas, entre personas que deberían ser consideradas como situadas similarmente en los términos de los principios relevantes de la igual protección. (...) Segundo, la igualdad puede ser denegada cuando el gobierno omite clasificar con el resultado de que sus reglas o programas no distinguen entre personas que, para los propósitos de la igual protección, deberían ser consideradas como situadas diferentemente”³⁰.

Por su parte, Corte Europea de Derechos Humanos definió que una distinción es discriminatoria cuando “carece de justificación objetiva y razonable”³¹.

Nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación entiende que el principio de igualdad en la ley consiste en que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos

²² 347 U.S. 497, sentencia del 17 de mayo de 1954.

²³ 347 U.S. 483, sentencia del 17 de mayo de 1954.

²⁴ 388 U.S. 1, sentencia del 12 de junio de 1967.

²⁵ CSJN, Fallos: 311:2272; 321:194 y 327:5118, entre otros.

²⁶ CSJN, Fallos: 344:2779, criterio reiterado en CAF 12162/2020/CA1-CS1. “Rocha, Armando Eugenio Miguel c/ EN – M. Justicia DDHH - DNRPA s/ amparo ley 16.986”, sentencia del 19/09/2023.

²⁷ Así, en la causa “Fundación Mujeres en Igualdad c/ Freddo S.A.” se sostuvo que: “la discriminación no se encuentra en las normas sino en los hechos, esto es, en la conducta desplegada durante años por la demandada, prefiriendo la contratación de empleados de sexo masculino, en una proporción tan considerable que torna irrazonable el margen de discrecionalidad que cabe concederle al empleador en la selección de su personal. Más aún si se tiene

presente la presunción de discriminación referida precedentemente, que se produce cuando quienes se encuentran en la situación desigual pertenecen a grupos que históricamente se encontraron en desventaja”. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, Sala H, del 16/12/2002. Publicado en La Ley 2003-B-970.

²⁸ GARAY, Alberto F.: *La igualdad ante la ley*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1989, pg. 20.

²⁹ Sentencia 73/1989, fundamento jurídico N° 3.

³⁰ TRIBE, Laurence: *American constitutional law*, second edition, The Foundation Press, Inc., New York, 1988, ps. 1438-1439.

³¹ European Court of Human Right, case "relating to certain aspects of the laws on the use of languages in education in Belgium" (merits), del 23 de julio de 1968, pág. 34.

de lo que se concede a otros en iguales circunstancias y, en lo relativo a los tributos, que, en condiciones análogas, deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes³². Así, sostuvo nuestro máximo Tribunal: “Que el principio de igualdad escrito en el art. 16 de la Constitución, no se propone sancionar, en materia de impuestos, un sistema determinado ni una regla férrea por la cual todos los habitantes o propietarios del Estado deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del gobierno sino solamente establecer que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes”³³.

Lo anterior no impide que el legislador contemple, en forma diferente, situaciones que considera distintas mediante la formación de categorías, con alícuotas y escalas diversas, siempre que el criterio de distinción sea razonable y el tratamiento dentro de cada categoría sea uniforme³⁴.

Similares criterios son empleados por la Suprema Corte de los Estados Unidos de América, con sustento en la decimocuarta enmienda de la Constitución de los Estados Unidos, que garantiza el trato igual ante la ley³⁵. En tal sentido, indica que la garantía únicamente exige el empleo de los mismos métodos para

gravar de manera imparcial a todos los que constituyen una misma clase de contribuyentes, de forma tal que la ley opere equitativa y uniformemente sobre todas las personas que se encuentran en similares circunstancias³⁶.

Por ello, advierte que la mera existencia de clasificaciones dentro de la ley tributaria no es suficiente para tachar a ésta de contraria a la garantía de la igualdad consagrada en la decimocuarta enmienda, siendo necesario que dichas clasificaciones se encuentren sustentadas sobre bases razonables, esto es, alguna diferencia que brinde soporte a una justa y apropiada relación para las diferencias establecidas, en tal forma que esta no resulte una selección arbitraria³⁷.

Es necesario dejar en claro que la igualdad en la ley no asegura la uniformidad o el mantenimiento del régimen tributario en el tiempo. Por ello, la diferencia en el tratamiento de situaciones anteriores y posteriores a un nuevo régimen tributario no configura agravio a la garantía de la igualdad, porque de lo contrario toda modificación legislativa implicaría desconocerla³⁸.

La “*igualdad por medio de la ley*” representa una evolución de los dos conceptos anteriores, y en nuestro país es la propia Constitución Nacional la que contiene directivas perentorias

³² CSJN, Fallos: 105:273; 117:22; 132:198, entre otros.

³³ CSJN, Fallos: 150:112.

³⁴ CSJN, Fallos: 98:20; 115:111; 132:402; 138:313; 140:175; 144:313; 149:417; 150:419; 156:219; 171:79; 175:199; 176:339; 179:98; 195:270; 196:337; 207:270; 251:180; 257:127; 314:1293; 328:4542.

³⁵ El primer párrafo de esta Enmienda establece que todas las personas nacidas o naturalizadas en los Estados Unidos y sometidas a su jurisdicción son ciudadanos de los Estados Unidos y de los Estados en que residen. Ningún Estado podrá dictar ni dar efecto a cualquier ley que limite los privilegios o inmunidades de los ciudadanos de los Estados Unidos; tampoco podrá Estado alguno privar a cualquier persona de la vida, la libertad o la propiedad sin el debido proceso legal; ni negar a cualquier persona que se encuentre dentro de sus

límites jurisdiccionales la protección de las leyes, igual para todos.

³⁶ “Only requires the same means and methods to be applied impartially to all the constituents of a class, so that the law shall operate equally and uniformly upon all persons in similar circumstances”, 115 U.S. 321; 283 U.S. 542; 462 U.S. 74; 496 U.S. 18.

³⁷ “It is apparent that the mere fact of classification is not sufficient to relieve a statute from the reach of the equality clause of the Fourteenth Amendment, and that in all cases it must appear not only that a classification has been made, but also that it is one based upon some reasonable ground -- some difference which bears a just and proper relation to the attempted classification, and is not a mere arbitrary selection” *Gulf, Colorado & Santa Fe Railway v. Ellis*, 165 U. S. 150.

³⁸ CSJN, Fallos: 151:103 y 185:165.

al Poder Legislativo para propiciarla. Estas directivas se encuentran, por un lado, en los diez tratados de derechos humanos que poseen rango constitucional a partir del año 1994 (art. 75, inc. 22) y, por otro, dentro de las atribuciones del Congreso Nacional, en los incisos 2º, 8º, 19 y 23 del art. 75 de la Constitución Nacional.

Específicamente en materia tributaria, las diferencias humanas y la función del tributo como una de las herramientas estatales aptas para su reparación, han sido admitidas por nuestra Corte Suprema de Justicia desde el año 1928³⁹, cuando indicó que la nivelación absoluta de los hombres representaba una aspiración quimérica y contraria a la naturaleza humana, razón por la que el Estado debía perseguir la igualdad relativa por medio de una legislación tendiente a la protección, en lo posible, de esas desigualdades naturales.

En la igualdad *por la ley*, nuestra Corte Suprema ha establecido que el legislador tiene facultades para crear categorías de contribuyentes sujetos a *alícuotas diferentes*⁴⁰, que *el impuesto progresivo no es violatorio* del art. 16 de la Constitución Nacional⁴¹, y que la determinación de las diversas categorías de contribuyentes, *con el consecuente incremento en el deber de contribuir*, puede hacerse *por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica*⁴².

Asimismo, dejó en claro que, dentro de esos motivos, pueden encontrarse las características de los bienes gravados, el modo de poseerlos o explotarlos, la mayor o menor vinculación del dueño con el país en que la riqueza gravada tiene su asiento o su fuente, la clase de actividad que con ella se realiza, etc.⁴³ y, por ello, aún ante valores económicos iguales, la presencia de

tales motivos resulta una razón válida para fundamentar una mayor imposición, como ocurre con el caso de sobretasas o recargos al ausentismo o al latifundio⁴⁴.

Es que, en palabras de nuestro máximo Tribunal, el poder impositivo constituye un valioso instrumento de regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bien general, al que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas⁴⁵ y los propósitos de justicia social perseguidos mediante el impuesto no se hallan al margen de la Constitución Nacional⁴⁶.

Específicamente, en lo referido a la condición de explotación de las propiedades rurales en las que no existan mejoras, la Corte indicó que la *falta de inversiones* es apta para constituirse en el hecho imponible⁴⁷ y que ello no resulta lesivo de la garantía de inviolabilidad de la propiedad, pues el Estado puede exigir la aplicación de alícuotas más elevadas en orden a gravar bienes inexplorados o que lo son de manera que no concuerden con los fines de desarrollo y promoción económica reconocidos expresamente en la Constitución Nacional como atributos de los poderes federales y provinciales⁴⁸.

Sin embargo, la finalidad extrafiscal de igualar mediante la utilización de la herramienta tributaria no puede conducir, sin más, a validar el cobro de un tributo en aquellos casos en que no se verifica una manifestación de capacidad contributiva⁴⁹.

Es decir que el tributo puede perseguir toda una serie de fines extrafiscales -desalentar las importaciones, castigar activos improductivos, propiciar ciertos consumos que se consideran beneficiosos para el salud en desmedro que

³⁹ CSJN, Fallos: 151:359.

⁴⁰ CSJN, Fallos: 188:464; 191:460; 192:139; 204:391; 284:319.

⁴¹ CSJN, Fallos: 187:495.

⁴² CSJN, Fallos: 210:284.

⁴³ CSJN, Fallos: 314:1293.

⁴⁴ CSJN, Fallos: 171:390; 210:2108; 211:389; 220:1310; 223:401; 239:157

⁴⁵ CSJN, Fallos: 151:359; 243:98; 307:360.

⁴⁶ CSJN, Fallos: 190:231.

⁴⁷ CSJN, Fallos: 314:1293.

⁴⁸ CSJN, Fallos: 314:1293.

⁴⁹ CSJN, Fallos: 333:993.

otros que son perjudiciales, etc.- pero en esa tarea el legislador no puede desentenderse en absoluto del principio de capacidad contributiva, pues es requisito de todo tributo que alcance a una manifestación de riqueza apta para contribuir.

Otra faceta del principio bajo estudio es la “igualdad en la interpretación de la ley” y, en lo referido específicamente a las normas jurídicas del ámbito tributario, las reglas de interpretación no difieren de las que se emplean en las restantes ramas del derecho. La anterior afirmación conduce a desterrar antiguos criterios hermenéuticos que, *a priori*, buscaban perjudicar o favorecer al Fisco en la tarea hermenéutica.

El primero de ellos, conocido como *in dubio contra fiscum* “tuvo su origen en características particulares del mundo romano, donde el tributo era considerado una carga denigrante y que, por ello, limitábase en su aplicación a extranjeros y vasallos, más tarde, al generalizarse y extenderse a los ciudadanos, bajo el Imperio, no perdió su carácter odioso, aparte de las exigencias financieras intensificaron considerablemente su peso, todo lo cual explica que la jurisprudencia haya elaborado fórmulas para sustraer a los habitantes a las obligaciones derivadas del arbitrio del soberano, lo mismo que harían más tarde los teólogos y políticos medievales para liberarse de los excesos del príncipe”⁵⁰.

El segundo, denominado *in dubio pro fiscum*, se remonta al tiempo en que el emperador romano imponía al juez la obligación de resolver las cuestiones dudosas a favor del erario.

Es evidente que ambas posturas carecen de fundamento científico y desconocen que, en tanto norma jurídica ordinaria, la norma jurídica tributaria se interpreta, sin tendencias previas, como cualquier otra, empleando todos los métodos disponibles para ello.

Otra faceta de la igualdad es aquella referida a la *aplicación* de la ley. La igualdad en la aplicación de la ley significa que, ante los mismos hechos, el juzgador debe *utilizar las mismas disposiciones, interpretarlas de la misma manera* y, como consecuencia, *adoptar una misma decisión* para casos iguales. Son varios los autores que expresa o tácitamente afirman la existencia del derecho fundamental a la igualdad en la aplicación de la ley⁵¹.

Empero, debe tenerse presente que la aplicación dispar de la norma *no es válida para liberar al obligado del cumplimiento de la ley que impugna*⁵². Con claridad, en Fallos 237:239 se expresa: “*Si la norma es constitucional, aquel a quien se aplica no puede oponerse a ello en razón de que en los hechos sólo a él le fue aplicada. El modo de hacer efectiva la responsabilidad del poder administrador que omite imponer a algunos el cumplimiento de una ley que los comprende, no puede ser, evidentemente, liberar del debido cumplimiento a quienes les fue requerido*”⁵³.

La última faceta de la igualdad de las que nos ocuparemos en este acápite es la “*igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria*”.

Para entender el alcance del principio en esta faceta, es necesario delimitar dos momentos: una primera etapa, de *creación del tributo*, donde el Estado ejerce su poder de imperio y obliga al particular a cumplir con una determinada prestación pecuniaria. Se trata de una típica relación de derecho público en la que no existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio de ese poder tributario, puesto que los tributos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública⁵⁴.

Agotado el poder tributario en el momento mismo de la aprobación de la ley que instituye

⁵⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho Financiero*, Editorial La Ley, Buenos Aires, novena edición, 2003, pág. 79.

⁵¹ GARAY, Alberto F.: op. cit., pg. 65.

⁵² CSJN, Fallos: 196:337.

⁵³ Cfr. 12º párrafo de los considerandos. Criterio reiterado en CSJN, Fallos: 328:1750.

⁵⁴ CSJN, Fallos: 152:268; 218:596; 318:676, entre otros.

las obligaciones, el posterior perfeccionamiento del hecho imponible y de la obligación tributaria hace nacer una relación creditoria entre acreedor (Estado) y deudor (contribuyente) en la que ambos se encuentran sometidos *igualmente* a la ley sin supremacías ni sumisiones, del mismo modo que ocurre con una obligación entre privados. Por ello, enseña Nawiasky que la obligación tributaria no puede ser caracterizada como una relación de poder cuando, en mayor medida, es una obligación crediticia⁵⁵.

Hacer respetar la igualdad de las partes en la relación jurídico tributaria ha enfrentado a nuestros tribunales a controversias tales como la facultad de los agentes fiscales de disponer embargos, inhibiciones o cualquier otra medida sobre bienes y cuentas del deudor sin autorización judicial previa⁵⁶; la consagración de privilegios concursales en favor del Estado sin ley que lo sustente⁵⁷; la implementación de regímenes de anticipos, pagos a cuenta, retención o percepción que arrojan constantes saldos a favor del contribuyente⁵⁸ y la divergencia en la tasa de los intereses resarcitorios que exige el Fisco y de los que paga en los reclamos de repetición de los contribuyentes⁵⁹, entre otras.

II.3. Las medidas tributarias de acción positiva

Cierto es que la reforma constitucional de 1994 obliga a superar la concepción formal de la igualdad, tal como lo demuestra el art. 75, inc. 23, de la Constitución Nacional, en tanto faculta al Congreso a: “Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y

ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad. Dictar un régimen de seguridad social especial e integral en protección del niño en situación de desamparo, desde el embarazo hasta la finalización del período de enseñanza elemental, y de la madre durante el embarazo y el tiempo de lactancia”.

Pero no menos cierto es que, ya con anterioridad al año 1994, el Congreso Nacional había dictado medidas tributarias de acción positiva, aun cuando no siempre resultaron lógicas en su compatibilidad con otros tributos. Entre ellas encontramos la ley 19.279 y sus modificatorias, que estatuyó un régimen tendiente a facilitar a las personas con discapacidad la adquisición de automotores, mediante una contribución por parte del Estado de hasta el 50% del valor del vehículo, sistema posteriormente modificado por la ley N° 22.499, la cual previó otras alternativas encaminadas a posibilitar el acceso a la compra de vehículos.

A nivel provincial, el art. 167 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (t.o. 1999) muestra otro ejemplo de una *medida tributaria de acción positiva*, en cuanto establece que los empleadores de personas con discapacidad podrán imputar como pago a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos, el equivalente al cincuenta por ciento (50%) de las remuneraciones nominales que perciban éstas⁶⁰.

II.4. La equidad y los aspectos no justiciables

⁵⁵ NAWIASKY, Hans: *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, traducción por Juan Ramallo, Madrid, edición del Instituto de Estudios Fiscales, 1982, pg. 53.

⁵⁶ CSJN, Fallos: 332:935.

⁵⁷ CSJN, Fallos: 320:1386.

⁵⁸ Cfr. dictamen del Procurador Fiscal registrado en CSJN, Fallos: 310:714.

⁵⁹ CSJN, Fallos: 308:283, con dictamen contrario de la Procuración General.

⁶⁰ Respecto del carácter previo o sobreviniente de la discapacidad a los fines de acceder al beneficio, puede consultarse la sentencia del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires en la causa “Churros Manolo S.R.L”, del 05/05/08, publicada en La Ley Online.

Según el art. 4° de la Constitución Nacional, el Tesoro Nacional se forma, entre otros recursos, con “...las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso Nacional”.

Esta mención de la equidad en nuestra Constitución Nacional ha sido interpretada por la jurisprudencia de la nuestra Corte Suprema de Justicia en dos sentidos: por un lado, como complemento de la garantía de no confiscatoriedad y, por otro, como sinónimo del criterio de oportunidad, mérito o conveniencia en el reparto de las cargas públicas⁶¹.

Como complemento de la garantía de no confiscatoriedad, indicó el Tribunal que “...las contribuciones que no son equitativas en su monto revisten el carácter de confiscatorias y afectan por tanto principios básicos consagrados en los arts. 17 y 20 de la Constitución Nacional y los que fluyen de las reglas generales y universales que rigen en materia impositiva”⁶².

También ha sido empleada como complemento de la garantía de igualdad y la conjunción entre ambas habilita la competencia de los jueces para entender en los planteos de los contribuyentes. Así sostuvo el Tribunal: “Que no es tampoco exacto que por ser facultad inherente á los Gobiernos de provincia dictar leyes de impuestos para hacer posible el Gobierno propio que garante á las Provincias la Constitución Nacional y juzgar, por consiguiente, si es conveniente ó no un impuesto, y equitativa ó exorbitante la tasa de él, no haya de entrar por esto en las facultades jurisdiccionales de este alto Tribunal, el conocer de la cuota de los impuestos que aquéllos establezcan, aunque se haga, de la ley dictada al efecto un caso judicial, pidiéndole que por haber violado un derecho ó garantía consagrados por la Constitución se la declare

inconstitucional y nula, porque cabalmente corresponde á esta Suprema Corte, según la expresa disposición de los artículos 100 y 101 de la Constitución Nacional, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución y leyes del Congreso, sin que sea por lo mismo dado á nadie sustraer de sus facultades jurisdiccionales el conocimiento de ley alguna, sea nacional ó provincial, para que no declare si ha violado, ó no, con ella, un derecho ó garantía constitucional, como se pretende en el caso sub-judice, en que se trata de una ley en que por haber extremado la cuota del impuesto de 40 centavos al kilo de azúcar, se la impugna con razón de refractaria de la disposición de los artículos 14 y 16 de la Constitución”⁶³.

Pero cuando la falta de equidad no se presenta en el juicio junto con la violación a una garantía constitucional (como la igualdad o la propiedad), sino que es denunciada en forma autónoma, cuestionándose el criterio de oportunidad, mérito o conveniencia empleado por el legislador para decidir el reparto de las cargas públicas, nuestros tribunales consideran que esa materia resulta ajena a su competencia⁶⁴.

Consideró nuestra Corte en dicho precedente que si bien el artículo 5° de la Constitución Nacional no impone la moderación de los impuestos como condición de la garantía de goce y libre ejercicio de las instituciones provinciales, “no es admisible que se haya querido dejar a la discreción del Poder Judicial de la misma Nación, la facultad de declarar sin valor, en los casos concretos, la legislación provincial relativa a impuestos (...), porque este último poder es el menos adecuado, por su naturaleza, funciones, y reglas de procedimiento, para decidir sobre la necesidad y equidad de las contribuciones y para apreciar

⁶¹ JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1969 y 1980, pág. 105; CASÁS, José Osvaldo: *Presión fiscal e inconstitucionalidad*, Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 97; NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, *El principio de no*

confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina, Mc Graw Hill, Madrid, 1997, pág. 255.

⁶² CSJN, Fallos: 151:359.

⁶³ CSJN, Fallos: 98:20, cons. 9).

⁶⁴ CSJN, Fallos: 100:51.

los resultados económicos de ellas, según su monto o la manera de cobrarlos, en lo que, como se ha observado con exactitud, no puede haber cuestión de constitucionalidad o inconstitucionalidad, ya se trate de sumas fijas, ya de graduadas o proporcionales a los valores sobre las que recaen, y aun cuando puedan afectar indirectamente la transmisión hereditaria de la propiedad”. Como se advierte, la equidad se superpone con las cuestiones de oportunidad o mérito, y por tanto no entra a conocer de ellas el Poder Judicial⁶⁵.

III. La incidencia del principio de igualdad en materia presupuestaria (con especial referencia al gasto público)

III.1. Introducción. Concepto de gasto público y su relevancia.

En este apartado, primeramente cabe recordar que el gasto público – al igual que el poder tributario– constituye un elemento fundamental de la política fiscal y un rasgo inherente a la actividad financiera del Estado.

En términos generales, coincidimos con Giuliani Fonrouge en cuanto señala que “gasto público es toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico-sociales”⁶⁶. No obstante, cabe precisar que “no cualquier erogación dineraria representa un gasto público”, pues para que califique como tal debe

“efectivizarse a través de un ente público actuando en el marco de su competencia e instrumentado jurídicamente mediante la ley de presupuesto ya sea en forma directa a través de una autorización expresa en dicha norma, o indirecta mediante una ley especial que autorice el gasto y fije la fuente de financiamiento (arts. 37, 38, y 39 Ley 24.156)”⁶⁷.

Este fenómeno puede ser estudiado desde diversas ópticas y distintas disciplinas, sin embargo, en esta oportunidad trataremos de realizar un examen circunscripto de la temática. En concreto, nos interesa hacer foco en los lineamientos jurídicos que nuestro ordenamiento constitucional propicia a tal efecto, porque, al margen de las particularidades que las distintas concepciones del Estado impriman sobre el gasto público y las consecuencias que derivan de ello, en cualquier Estado moderno existen diversas normas que determinan cómo y en qué se gastan los recursos obtenidos de la comunidad.

Sentado ese aspecto, debemos comenzar por destacar lo obvio, esto es, que la mera existencia del Estado, por más que se lo reduzca a su más mínima expresión, supone la erogación de recursos públicos.

Los derechos reconocidos por cualquier Constitución, aun aquellos que a priori consideramos que no requieren de la previsión de una partida presupuestaria y una acción directa de la administración pública presuponen la movilización positiva del Estado; tanto para

⁶⁵ Postura reiterada en CSJN, Fallos: 153:46; 183:319; 188:105; 249:99, entre otros.

⁶⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: Derecho Financiero, Volumen 1, Buenos Aires, Lexis Nexis – Depalma, 2003, pág. 239.

⁶⁷ LARRAÑAGA, Karina María, “Algunas consideraciones jurídicas en torno al gasto público”, *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, Año II - N° 5, Buenos Aires, Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, Diciembre 2022, pág. 119. La autora, además, recuerda que los “gastos tributarios” (*tax expenditures*) también pueden ser considerados como gasto público en

términos más amplios; estos son, aquellos recursos que el Estado deja de recaudar por haber establecido algún tipo de beneficio fiscal, tales como exenciones, reducciones o diferimientos. Por su particularidad, estos “gastos” quedan fuera “del control presupuestario que realizan las legislaturas a través del ciclo presupuestario”, debido a que normalmente están establecidos por leyes especiales (pág. 121). Como se puede observar en el sitio oficial de la Subsecretaría de Ingresos Públicos, en los últimos veinte años los “gastos tributarios” han representado entre el 2,49% y el 3,53% del Producto Interno Bruto (<https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/gastotributarios>).

que sean reconocidos como para suscitar la asistencia de las agencias estatales -como las fuerzas de seguridad y el Poder Judicial- para garantizarlos y hacerlos efectivos frente a una violación o restricción por parte de terceros⁶⁸.

Ello da cuenta de que -como destacaran Holmes y Sunstein- los derechos “cuestan dinero”, puesto que ningún derecho que es valorado o considerando relevante por la sociedad puede ser reafirmado o realmente ejercido plenamente si el tesoro público no tiene recursos para hacer efectivo ese cometido⁶⁹.

Por ello, desde el momento en que la Constitución Nacional determina en su Preámbulo los objetivos generales sobre la base de los cuales se asienta nuestra Nación, está indicando partidas presupuestarias básicas donde deberán alocarse recursos públicos.

En efecto, “*constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, promover el bienestar general, y asegurar los beneficios de la libertad*”, supone el establecimiento de una única unidad territorial, un sistema de justicia, fuerzas de seguridad interior y de defensa nacional, así como aquellas medidas que permitan promover el bienestar general y garantizar la libertad. Resulta difícil -cuando no, imposible- suponer que esa declaración de principios pueda suceder en la realidad sin la realización de recursos.

En un sentido análogo podemos referirnos a la

estructura de nuestro gobierno. Así, el primer artículo de la Constitución Nacional establece que “*La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución*”. Esa forma de gobierno supone naturalmente la división del poder estatal en diversos estamentos (diputados, senadores, presidente y vicepresidente) que están integrados por personas que son elegidas mediante el voto directo del pueblo (arts. 45, 54, 94 y ccdtes., de la Constitución Nacional). Ello implica que el Estado Nacional debe organizar periódicamente una elección en todas las secciones electorales a lo largo y ancho del territorio nacional. Ese operativo -a cargo de todas las autoridades involucradas en los comicios (electorales, administrativas y de seguridad)- tiene obviamente un costo que la sociedad decide soportar para garantizar el derecho a elegir sus propias autoridades⁷⁰.

Como podemos ver, la mera existencia del Estado argentino en los términos prescriptos por nuestra Constitución Nacional supone realizar gastos y, por tal motivo, desde un primer momento el constituyente se preocupó por obtener los recursos necesarios para satisfacer tal cometido. En efecto, el artículo 4° establece que “[e]l Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la

⁶⁸ En esa tónica, Alberdi ya señalaba en sus “Bases” que “la propiedad, la vida, el honor, son bienes nominales, cuando la justicia es mala”. En: ALBERDI, Juan Bautista: *Bases y puntos de partida para la organización de la política de la República Argentina*, La Plata, Terramar, 2007, pág. 109.

⁶⁹ HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass R., *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, New York, Norton, 1999, págs. 13 y 121 (traducción propia).

⁷⁰ Para tener una referencia de la entidad del gasto abocado a tal concepto, por medio de la Decisión Administrativa nro. 51/2023 se aprobó, el 23 de enero de 2023, la contratación por un monto de \$ 942.134.800 para la provisión del “servicio de logística que incluye el servicio de procesamiento de archivos maestros, impresión de padrones

electorales y provisión de elementos autoadhesivos de seguridad, para ser utilizados en las Elecciones Primarias Abiertas, Simultáneas y Obligatorias (PASO) y Generales a Presidente o Presidenta y Vicepresidente o Vicepresidenta de la Nación, con una eventual segunda vuelta, como a Legisladores o Legisladoras Nacionales y parlamentarios o parlamentarias del Mercosur a desarrollarse en el año 2023”. Como puede observarse, no incluye las remuneraciones de las autoridades electorales, ni de las fuerzas de seguridad encargadas de velar por el regular cumplimiento del comicio, entre otros gastos asociados al proceso electoral.

(Link:

<https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/prime/ra/280137/20230124?busqueda=1>).

venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”.

Sobre la relevancia de este punto, Alberdi señalaba que “[l]uego que se organiza o erige un gobierno, es menester darle los medios de existir, formarle un Tesoro nacional. (...) El país que no puede costear su gobierno, no puede existir como nación independiente, porque no es más el gobierno que el ejercicio de su soberanía por sí mismo. No poder costear su gobierno, es exactamente no tener medios de ejercer su soberanía; es decir, no poder existir independiente, no poder ser libre”. Y, en esa tónica, posteriormente agregó que “[p]ara mantener la Constitución y llevar a cabo los objetos de su instituto ..., la misma Constitución instituye y funda su gobierno, cuyo costo se extiende y divide como los servicios a su cargo, y las necesidades públicas que deben satisfacerse con el Tesoro de la Confederación”⁷¹.

El profesor Casás, poniendo énfasis en el deber de contribuir de quienes formamos parte de este entramado social, destacó: “la existencia misma de toda comunidad política organizada está condicionada a la disponibilidad de

recursos para afrontar los gastos que origina el cumplimiento de sus funciones e, ineludiblemente, al correlativo ejercicio de las potestades tributarias”⁷².

Ahora bien, como veremos en el apartado siguiente (III.2), la realización del gasto público está normativizada, es decir, existen preceptos constitucionales y legales que regulan quién lo debe autorizar y determinan criterios preferentes de distribución de esos recursos. A su vez, examinaremos la comprensión general que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene actualmente del principio de igualdad, su vinculación con el efectivo ejercicio de los derechos reconocidos por la Constitución Nacional y los tratados internacionales, y las obligaciones derivadas de ello (III.3). Luego, explicaremos los efectos redistributivos que tiene el ejercicio efectivo de los derechos y cómo ello deriva en la materialización del mandato igualitario impuesto por la Constitución Nacional, desde una perspectiva general (III.4).

III.2. El gasto público y la Constitución Nacional

Las constituciones modernas, señala Corti, incluyen la regulación de los gastos públicos fundamentalmente a través de prescripciones en materia de presupuestaria⁷³, cuyo origen es concomitante a la formación de los Estados modernos⁷⁴.

⁷¹ ALBERDI, Juan Bautista, *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina, según su constitución de 1853*, Buenos Aires, Librería El Foro, 1993, págs. 183 y 334.

⁷² CASÁS, José Osvaldo, “El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del estado (Notas Preliminares en Torno de la Justicia Tributaria)”, en: GARCÍA NOVOA, Cesar y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (Coords.), *El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI (En homenaje al L aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, pág. 228.

⁷³ CORTI, Horacio G. A., “Los principios comunes del derecho constitucional presupuestario, el gasto

público justo y la Teoría General de la Constitución Financiera”, *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, N° 78, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, mayo de 2018, pág. 432. Link: <https://icdt.co/revistas/revista-icdt-78/>.

⁷⁴ Adolfo Atchabaian, destaca que el “derecho presupuestario está ligado al desarrollo de los principios democráticos, a la idea de soberanía popular y, consiguientemente, al triunfo de los sistemas representativos y republicanos de gobierno. Se relaciona íntimamente con la facultad legislativa de votar tributos”. En: *Régimen jurídico de la gestión pública del control en la hacienda*, Buenos Aires, La Ley, 2008, pág. 164.

En tal sentido, la realización del gasto público se materializa generalmente a través de una ley formal⁷⁵, que se constituye en la herramienta típica para disponer su autorización y permitir su ejecución.

Sin embargo, Corti también destaca que “dichas regulaciones se centran, en lo esencial, en la fijación de competencias y procedimientos. El presupuesto se mueve en el ámbito político-jurídico de las relaciones entre los gobiernos (los poderes ejecutivos) y los órganos parlamentarios”⁷⁶.

Con ello, se pretende destacar que no es común encontrar prescripciones constitucionales que contengan una cláusula sustantiva sobre el gasto público, esto es, que incorporen de manera expresa principios materiales de justicia sobre este punto en particular, tal como se han desarrollado históricamente y han tenido recepción en materia tributaria⁷⁷.

En nuestro caso, la Constitución Nacional - con las reformas introducidas en el año 1994- incluye una cláusula en el sentido referido en el artículo 75, inc. 8º, al establecer que “[c]orresponde al Congreso: Fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inc. 2 de este artículo, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y aprobar o desechar la cuenta de inversión”.

Las pautas a las que se hace referencia en el artículo 75, inc. 2º, están vinculadas a los

criterios sobre la base de los cuales el Estado Nacional debe distribuir el producido de los impuestos nacionales coparticipables. La parte pertinente de ese precepto, es decir, el “tercer párrafo”, concretamente, dispone: “La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional”⁷⁸.

Estas prescripciones demuestran que el presupuesto de la Nación no es una mera previsión de ingresos y gastos, ni un simple registro contable correspondiente a un período determinado sobre la base de la cual se auditará la ejecución del ejercicio pues, además de todo ello, constituye -como refiere el propio texto constitucional- la herramienta financiera por excelencia por medio de la cual se debe materializar el “programa general de gobierno”.

Si bien, por tales motivos, el presupuesto en su concepción configura un acto eminentemente político, cuyos efectos se proyectan en toda la economía⁷⁹, se trata de un documento “emanado del Poder Legislativo en ejercicio de facultades incuestionables y que, por tanto es una ley en sentido institucional de la palabra, de contenido perfecto y con plenos efectos

establece -en la parte pertinente- que “El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”.

⁷⁸ La equidad, como vimos en el apartado anterior, tenía recepción explícita en el texto de la constitución originaria en su artículo 4º, aunque referido expresamente a la materia tributaria.

⁷⁹ BARRA, Rodolfo Carlos, “Aspectos jurídicos del presupuesto”, *Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública*, nro. 98, Buenos Aires, Ciencias de la Administración, noviembre 1986, pág. 7.

⁷⁵ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., “En torno a la naturaleza jurídica de la Ley de Presupuesto”, Buenos Aires, *Lecciones y Ensayos*, nro. 7-1958, págs. 84/85. Link:

<http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/7/en-torno-la-naturaleza-juridica-de-la-ley-de-presupuesto.pdf>

⁷⁶ CORTI, Horacio G. A., “Los principios comunes...”, op. cit.

⁷⁷ En el artículo precitado, Corti destaca que la Constitución española de 1978 inició ese proceso receptando una cláusula sustantiva sobre el gasto público en el artículo 31-pto. 2º-, en el cual se

*jurídicos*⁸⁰.

Con este punto, pretendemos destacar que la ley de presupuesto, como tal, debe resultar no solo formal sino materialmente compatible con la Constitución Nacional. Ello implica que, si bien el Congreso es soberano en el ejercicio de dicha competencia, la determinación del gasto no es discrecional, sino que -en este caso- está sujeta a los criterios de asignación preferente de recursos que dispone el texto constitucional⁸¹.

A los efectos de determinar los alcances de tales prescripciones, resulta interesante observar las expresiones de los convencionales constituyentes que debatieron la modificación de esa cláusula y que fueron rescatadas por Julio Levene de las versiones taquigráficas publicadas por el Ministerio de Justicia de la Nación en el documento "Obra de la Convención Nacional Constituyente 1994"⁸².

En tal sentido, el convencional Marín destacó que por medio de la modificación propiciada en dicho artículo "...[s]e incorporan también como elementos y principios rectores la equidad, la solidaridad y la obtención de un nivel de desarrollo y calidad de vida homogéneos en todo el país. Estos principios generales, lejos de

ser meras expresiones de voluntarismo o de ingenuidad política, configuran criterios o postulados a los que el legislador, así como la Nación y las provincias, deberán ajustarse imperativamente (p. 5369)".

Por su parte, el convencional Rodríguez, a cargo del dictamen de la mayoría, resaltó: "*Me parece importante entender el significado del término "principios", que no implica una orientación general, sino todo lo contrario: Es una directiva infranqueable para los poderes públicos. Por lo tanto, no estamos ante una expresión de deseos sujeta a las contingencias políticas. Se trata de una imposición constitucional que no podrá burlarse so pretexto de excepción alguna o de relativización frente a otras consideraciones*".

Una posición análoga fue asumida en la doctrina. Por ejemplo, Bidart Campos sostuvo que "*es la propia Constitución la que marca carriles inexorables. Con mucha seguridad y convicción personales decimos ahora que este art. 75 inc. 8 coordinado con el inc. 2 obliga a que la previsión presupuestaria de los recursos, los gastos y las inversiones no sea discrecional, porque tiene prioridades*"⁸³.

⁸⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, op. cit., pág. 177. En un sentido análogo, se refirió la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos: 325:2394 in re "Zofracor s.a. c/ Estado Nacional s/Amparo", donde los votos concurrentes destacaron que "*la ley de presupuesto es una ley en el sentido institucional del vocablo, con plenos efectos jurídicos*", es decir, "*...es una acción legislativa normal y primordial...*". Asimismo, señalaron "[l]a ley de presupuesto es un acto de gran trascendencia política y la voluntad del Poder Legislativo no está limitada por actos preexistentes de igual jerarquía normativa" (cfr. considerandos 8º y 9º, de los votos de los Dres. Nazareno, Moline O'Connor, López y Vázquez, el de los Dres. Belluscio y Bossert y, finalmente, el voto del Dr. Boggiano).

⁸¹ Larrañaga destaca que también resultan aplicables a la elaboración del presupuesto los objetivos y métodos receptados en el art. 4º, inc. a), de la ley 24.156, en cuanto establece que se debe "[g]arantizar la aplicación de los principios de regularidad financiera, legalidad, economicidad,

eficiencia y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos públicos". En particular, refiere que si bien nuestra constitución no prevé la aplicación de "*criterios de eficiencia y economía*" como sí lo hace la constitución española, igualmente están receptados en dicho texto legal y, por lo tanto, deberían ser respetados por los funcionarios intervinientes en el proceso (LARRAÑAGA, Karina, op. cit., pág. 125).

⁸² LEVENE, Julio, "La equidad: precepto de derecho positivo constitucional. Ahora es una estructura de justicia que debe ser aplicada imperativa y armoniosamente en sus tres expresas definiciones (artículos 4º, 75, inciso 2º y 75, inciso 19)", *La Ley*, Tomo 2001- A, Buenos Aires, 2001. Cita: TR LALEY AR/DOC/5705/2001.

⁸³ BIDART CAMPOS, Germán J., "La Constitución económica (un esbozo desde el derecho constitucional argentino)", *Thomson Reuters - La Ley*. Cita: 0003/008770. Publicada en: *Cuestiones Constitucionales*, México D.F., núm. 6, enero-julio, Universidad Nacional Autónoma de México Distrito

Pedro Aberastury, en un sentido más concreto, señaló que “[e]l presupuesto ... no puede ser fruto de una normativa que desconozca el orden jerárquico al cual se encuentra sujeto y cuyos principios se centran en el respeto de los derechos tutelados en la Constitución Nacional”. Asimismo, agregó: “...la ley presupuestaria debe adecuarse a la Constitución y no pretender la subordinación de los derechos constitucionales a dicha ley”⁸⁴.

Tales criterios, esto es, la equidad, la solidaridad y la prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades, deben funcionar como un cauce durante la elaboración del presupuesto de manera tal que el funcionamiento de todo el Estado permita materializar esos postulados, cuya extensión y alcance si bien resulta difícil de aprehender, claramente impregnan a la actividad financiera del Estado con la idea de justicia y, en particular, demuestran una aspiración manifiestamente redistributiva⁸⁵.

Una aproximación contraria o, que atempere tales postulados, resultaría inadmisibles, en la medida que implicaría presumir que dicha cláusula de la Constitución Nacional fue pensada para no tener efecto y tal tesis, en nuestra opinión, debe descartarse⁸⁶.

III.3. Los derechos reconocidos en la Constitución Nacional y el principio de igualdad.

La Constitución, además de organizar el Estado Nacional, estructurar sus autoridades y

delinear la distribución de competencias entre los integrantes de la federación, es una carta de derechos⁸⁷.

En esta carta, se resalta la igualdad en sus diversas manifestaciones, tal como hemos hecho referencia en la primera parte de este trabajo y nos explayaremos a continuación. Sin embargo, el catálogo de derechos reconocidos en ella es mucho más amplio que la propia rectoría del mandato igualitario, a punto tal que con anterioridad a la reforma constitucional del año 1994, los artículos 14 y 14 bis ya de por sí contenían un elenco explícito y profuso de derechos, que ponían una gran responsabilidad en cabeza del Estado Nacional. Además, el artículo 33 de la Carta Magna preveía -y prevé en la actualidad- el reconocimiento de derechos que si bien no se encuentran detallados en su texto “... nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno”.

La fuerza expansiva de derechos, como señalamos anteriormente, se produjo con la incorporación en la reforma constitucional de 1994 de un Capítulo Segundo denominado “Nuevos Derechos y Garantías” en la primera parte de la Constitución Nacional y, a su vez, al haberle reconocido jerarquía constitucional -por el artículo 75, inc. 22- a una serie de declaraciones y convenciones internacionales sobre derechos humanos, con la aclaración de que aquéllos no derogan artículo alguno de la primera parte de la Constitución, sino que deben entenderse como complementarios de los derechos reconocidos en aquella.

Federal, 2002, pp. 3-16. Link: <https://www.redalyc.org/pdf/885/88500601.pdf>.

⁸⁴ ABERASTURY, Pedro, “El presupuesto público en la ejecución de sentencias contra el Estado”, Thomson Reuters - La Ley, Buenos Aires, 2003. Cita: 0027/000110. Link:

<https://www.aberastury.com/wordpress/publicacion-es/el-presupuesto-publico-en-la-ejecucion-de-sentencias-contra-el-estado>.

⁸⁵ BULIT GOÑI, Enrique G., “La Coparticipación federal en la reforma constitucional de 1994”, La Ley, Tomo 1995-D, Buenos Aires, Thomson Reuters - La Ley. Cita: AR/DOC/14166/2011.

⁸⁶ CSJN, doctrina de Fallos: 311:460 y disidencia de los Dres. Belluscio, Petracchi y Bossert en Fallos: 322:875, entre otros.

⁸⁷ DOS SANTOS FREIRE, Ramiro J., “Economía, finanzas y presupuesto en la Constitución de la ciudad de Buenos Aires. El presupuesto y la implementación del programa constitucional”, pág. 888, en AZRAK, Damián (Coord.): *Pensar la ciudad: comentarios a la Constitución porteña desde la igualdad, autonomía personal y derechos sociales*, Asociación de Derecho Administrativo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Bs. As., 2018.

Ahora bien, a partir de la reforma constitucional de 1994, *“el principio de igualdad que surge del art. 16 de la Constitución Nacional -y que, en general, se ha interpretado como principio de no discriminación en el sentido de que todas las personas deben ser tratadas de igual manera cuando estén en las mismas circunstancias- debe también ser considerado a la luz del art. 75 inciso 23 y de diversas disposiciones contenidas en los tratados con jerarquía constitucional”*⁸⁸.

La Corte, así considera que *“la igualdad debe ahora ser entendida no solo desde el punto de vista del principio de no discriminación, sino también desde una perspectiva estructural que tiene en cuenta al individuo en tanto integrante de un grupo. El análisis propuesto considera el contexto social en el que se aplican las disposiciones, las políticas públicas y las prácticas que de ellas se derivan, y de qué modo impactan en los grupos desaventajados, si es que efectivamente lo hacen”*⁸⁹.

En efecto, diversas cláusulas introducidas por la reforma constitucional de 1994 reconocen la desigualdad estructural que afecta ciertos grupos, colectivos o clases de personas dentro de nuestra sociedad, así como de los prejuicios o estereotipos sobre los cuales aún se asienta su tratamiento discriminatorio. De esa forma, se

advierte que el tratamiento igualitario tradicional que pretendía una aspiración neutral en la aplicación de las normas (es decir, la igualdad entendida como no discriminación) contribuía (y contribuye) a mantener el estado de cosas.

Tales prescripciones, ha afirmado la Corte Suprema, imponen al Estado Nacional *“el deber de brindar respuestas especiales y diferenciadas para los sectores vulnerables, con el objeto de asegurarles el goce pleno y efectivo de todos sus derechos”*, lo que a su vez implica que no puede ser insensible respecto la realidad de tales sectores al momento de definir su política fiscal y/o presupuestaria⁹⁰.

En esa tónica, también ha señalado que el reconocimiento de derechos implica que el Estado no sólo debe abstenerse de interferir en su ejercicio, sino que, además, tiene *“el deber de realizar prestaciones positivas, de manera tal que el ejercicio de aquéllos no se torne ilusorio”*⁹¹.

Como fundamento de tal tesitura, la Corte Suprema sostuvo que los derechos y deberes reconocidos en nuestro ordenamiento jurídico no son meras declaraciones, sino normas jurídicas operativas con vocación de efectividad y que recordó que en reiteradas oportunidades ha sostenido que la Constitución Nacional, en

⁸⁸ CSJN, Fallos: 340:1795 in re “Castillo, Carina Viviana y otros c/ Provincia de Salta - Ministerio de Educación de la Prov. de Salta s/ amparo”. En particular, la Corte Suprema hace referencia en ese pronunciamiento a la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, la Declaración Universal de Derechos Humanos, Convención Americana sobre Derechos Humanos, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial, la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer, y la Convención sobre los Derechos del Niño.

⁸⁹ *Ibidem*. Esta aproximación reconoce la idea de igualdad como *“no sometimiento”*, la cual da cuenta de la *“existencia de un grupo de personas que resulta*

históricamente tratado de un modo desigual que provoca la imposibilidad de que estas personas desarrollen su planes de vida autónomos, es contradictorio con la idea de igualdad y, por lo tanto, ... exige acciones estatales tendientes a dismantelar las condiciones estructurales que provocan el sometimiento de un grupo por otro o por el resto de la sociedad”. En: SABA, Roberto, “Desigualdad estructural y acciones afirmativas”, en: VARAS, Augusto y DIAZ-ROMERO, Pamela (editores), Santiago de Chile, Fundación Equitas, Ril Editores, 2013, pág. 2. Link: <https://www.fundacionequitas.cl/publicaciones/Saba-Desigualdad-Estructural-y-Acciones-Afirmativas.pdf>.

⁹⁰ CSJN, Fallos: 342:411; 343:264.

⁹¹ CSJN, Fallos: 323:1339.

cuanto norma jurídica, reconoce derechos humanos para que éstos resulten efectivos y no ilusorios⁹².

Con respecto a este último punto, cabe recordar que tanto la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre⁹³, como la Declaración Universal de Derechos Humanos⁹⁴ y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y políticos⁹⁵, tienen referencias que determinan el esfuerzo fiscal que tienen que realizar los Estados parte para hacer efectivos los derechos reconocidos en su texto.

Sin embargo, es en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, donde los Estados parte se comprometen a

adoptar medidas “..., **especialmente económicas y técnicas hasta el máximo de los recursos de que disponga**, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos” (art. 2.1 -el destacado, es propio-).

En efecto, es el propio texto de la norma el que impone la obligación de los Estados de utilizar el máximo de los recursos disponibles para garantizar los derechos reconocidos en el Pacto, limitando el ámbito de acción de los Estado Parte para justificar su incumplimiento⁹⁶.

⁹² CSJN, Fallos: 327:3677; 332:2043; 335:452.

⁹³ Artículo 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*” (el destacado, es propio).

⁹⁴ Artículo 22: “*Toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a la seguridad social, y a obtener mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y el libre desarrollo de su personalidad*” (el destacado, es propio).

⁹⁵ Artículo 2.2: “*Cada Estado Parte se compromete a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones del presente pacto, las medidas oportunas para dictar las disposiciones legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos los derechos reconocidos en el presente pacto y que no estuviesen ya garantizados por disposiciones legislativas o de otro carácter*” (el destacado, es propio). A pesar de contener una cláusula con una tímida aproximación al aspecto financiero de la efectivización de los derechos reconocidos en ese Pacto, Horacio Corti destaca que el Comité de Derechos Humanos desde la Observación n° 2 propició que dicho artículo “*exige que los Estados Partes dicten las disposiciones legislativas o de otro carácter que sean necesarias y proporcionen los recursos requeridos para aplicar el Pacto*”. Asimismo, en la Observación n° 3 se establece que la obligación asumida por dicho

artículo “*no se limita al respeto de los derechos humanos, sino que los Estados Partes se han comprometido también a garantizar el goce de esos derechos por todas las personas sometidas a su jurisdicción. Este aspecto exige que los Estados Partes realicen actividades concretas para que las personas puedan disfrutar de sus derechos*”. Esta última observación fue sustituida por la n°31 que, en su parte pertinente, establece que la obligación asumida “*...no está sometido a condiciones y es de efecto inmediato. La falta de cumplimiento de esta obligación no puede estar justificada alegando consideraciones políticas, sociales, culturales o económicas dentro de ese Estado*”. Véase: Corti, Horacio, “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles”, *Política Fiscal y Derechos Humanos, Revista Institucional de la Defensa Pública*, n° 17, Buenos Aires, Ministerio Público de la Defensa de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2019, pág. 167.

⁹⁶ Horacio Corti, a partir de diversas Observaciones Generales del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, explica que esa obligación requiere “adoptar una estrategia nacional, fijar objetivos, determinar los recursos disponibles, así como establecer responsabilidades y cronogramas de ejecución”. A su vez, precisa que dichas “medidas tienen que estar reunidas en un plan, este debe contener indicadores que permitan medir los avances y deben asignarse los recursos disponibles, que deben ser usados de forma eficaz y sujetos a rendición de cuentas”. Con relación a la cantidad de recursos disponibles, destaca que en la Observación General n° 3 del mencionado Comité se dispone “que

Al respecto, cabe señalar que la Corte Suprema ha tomado en cuenta tales compromisos en casos puntuales, en los que se advertía que la persona demandante presentaba al menos un factor que demostraba rasgos de una grave o extrema vulnerabilidad. Concretamente, como veremos en mayor profundidad en el apartado nro. IV, se trata de un caso en el que estaba en juego el acceso a un tratamiento médico por parte de un niño que padecía una grave enfermedad⁹⁷; un segundo caso que versaba sobre el derecho de una mujer a gozar de una pensión por viudez a la cual no había podido acceder en función de la norma vigente al momento del fallecimiento de su esposo y pretendía la aplicación de un nuevo régimen que establecía un mayor grado de protección⁹⁸; y, finalmente, también se examinó el derecho al acceso a una vivienda digna por parte de un niño con discapacidad y su madre, quienes se encontraban en “situación de calle”⁹⁹.

corresponde a cada Estado Parte una obligación mínima de asegurar la satisfacción de por lo menos niveles esenciales de cada uno de los derechos” y que, en función de ello, los Estados “deben hacer todo lo posible” para garantizar el contenido esencial de los derechos económicos, sociales y culturales de las personas bajo su jurisdicción. Finalmente, para acreditar el cumplimiento de esas obligaciones, el Comité mencionado resaltó que “el Estado ha de demostrar que ha hecho todos los esfuerzos posibles por utilizar todos los recursos de que dispone con el fin de cumplir, con carácter prioritario, esas obligaciones mínimas”. Además, cuando una Estado invoque que es incapaz que cumplir con esa obligación a su cargo, debe probar que ello tiene lugar por razones que están fuera de su control y “...tiene, por tanto, la obligación de probar que ello es cierto y que no ha logrado recabar apoyo internacional para garantizar la disponibilidad y accesibilidad de los alimentos necesarios”. En: CORTI, Horacio, “La Política Fiscal ...”, *op. cit.*, págs. 173/174 y 195/196.

⁹⁷ CSJN, Fallos: 323:3229.

⁹⁸ CSJN, Fallos: 332:2454. En este caso, es dable destacar que la Corte Suprema se refirió a la

III.4. Los efectos redistributivos del gasto público y la materialización del mandato igualitario.

Como desprendimiento de lo expuesto hasta este punto, podemos afirmar que al delinear el “programa general de gobierno”, el Estado tiene el desafío y la obligación de obtener los recursos suficientes para financiar la provisión de bienes y servicios públicos que permitan el efectivo goce de los derechos.

Ahora bien, desde que los derechos son soportados por impuestos recaudados en la comunidad en general y no por tarifas a cargo de las personas que los ejercen en un determinado momento, “la redistribución en el ámbito de la protección de los derechos parece inevitable”¹⁰⁰. En efecto, como destacan Cruces y Gasparini, “todas las acciones del Estado modifican los niveles de bienestar de algunos individuos u hogares, y tienen por lo tanto un impacto distributivo”¹⁰¹.

Es en este punto, que la política fiscal del Estado debe determinar cuáles de esos bienes y

obligación establecida en el art. 1° del Protocolo Adicional de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (“Protocolo de San Salvador”), en cuanto exige de manera análoga al Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, que los Estados parte adopten todas las medidas necesarias hasta el máximo de los recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos sociales.

⁹⁹ CSJN, Fallos 335:452.

¹⁰⁰ SUNSTEIN y HOLMES, *op cit.* Pág. 111 (traducción propia).

¹⁰¹ CRUCES, Guillermo y GASPARINI, Leonardo, “Los determinantes de los cambios en la desigualdad de ingresos en Argentina Evidencia y temas pendientes”, *Serie de Documentos de Trabajo sobre Políticas Sociales*, N° 5, Buenos Aires, Banco Mundial, 2009, pág. 30. Link: <https://www.unsam.edu.ar/escuelas/politica/ideas/pdf/Cruces-Gasparini%20Los%20determinantes%20de%20los%20cambios%20en%20la%20desigualdad%20de%20ingresos%20en%20Argentina.pdf>

servicios deben ser soportados por el tesoro y para ello debe examinar cómo impacta la recaudación y el gasto público en los distintos grupos y sectores de la sociedad (hombres, mujeres, consumidores, trabajadores, propietarios, empleadores, etc.)¹⁰², para poder materializar el mandato igualitario.

Dicho en otras palabras, para analizar en términos generales la equidad de la política fiscal y los efectos que aquélla tiene sobre la distribución del ingreso y la pobreza y, en términos un poco más concretos, la desigualdad, correspondería examinar el nivel del gasto público y su composición. Esto es, cómo se financia dicho gasto, así como la distribución de la carga tributaria y la incidencia de esos gastos en su conjunto en la población¹⁰³.

Sobre este punto, Rossignolo destaca que “*resulta fundamental observar el comportamiento neto de la acción pública y no observar solamente uno de los lados de este accionar*”, en la medida que “*tanto los beneficios del gasto público como los costos producidos por el pago de los impuestos deben actuar de manera complementaria, a fin de maximizar el impacto neto de la acción presupuestaria*”¹⁰⁴.

A su vez, para considerar el impacto en la desigualdad, también deberían considerarse gastos que reflejan directa o indirectamente la

consecución de un derecho reconocido en la Constitución Nacional, como podrían ser los gastos en educación, salud, acceso al agua y servicios sanitarios, programas de alivio de la pobreza, infraestructura y políticas de empleo, entre otros¹⁰⁵.

En tales condiciones, podemos afirmar que el efectivo ejercicio y goce de los derechos, sobre la base de erogaciones realizadas (en todo o en parte) por el Estado, permite reducir las diferencias materiales y cristalizar el mandato constitucional contenido en el artículo 75, inc. 8), en la medida que de esa manera se integra razonable y armónicamente al principio de equidad junto con el principio de solidaridad y de igualdad.

Por ello mismo, desde una aproximación general a la ley de presupuesto, cabe coincidir con la Corte Suprema cuando señala frente a un planteo individual que “*no es razonable (ni necesario) invalidar globalmente un sistema diseñado por un órgano de carácter representativo, el Congreso, en ejercicio del poder presupuestario que le asigna el art. 75, inc. 8, para fijar las prioridades en la asignación de recursos limitados para la satisfacción de necesidades ilimitadas, si el propio ordenamiento jurídico permite arribar a una solución justa y equitativa mediante la integración con normas análogas*”¹⁰⁶.

¹⁰² ROSSIGNOLO, Darío, “Equidad de género en los sistemas impositivos con aplicaciones al caso argentino”, *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, Año II - Nº 5, Buenos Aires, Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, Diciembre 2022, pág. 183. En este artículo, el autor hace un examen profundo y preciso del impacto del sistema impositivo argentino con perspectiva de género. Es decir, analiza cómo impactan en los hombres y las mujeres los principales tributos existentes en la Argentina en función de la desigualdad de ingresos, la inequitativa distribución del empleo y las tareas dentro del hogar, la propiedad y los hábitos de consumo. Link: <http://www.derecho.uba.ar/institucional/centro-estudios-der-tributario/revista/revista-Tributario-Ed0005.pdf>

¹⁰³ LUSTIG, Nora, “El impacto del sistema tributario y el gasto social en la distribución del ingreso y la pobreza en América Latina. Una aplicación del marco metodológico del proyecto Compromiso con la Equidad (CEQ)”, *El Trimestre Económico*, vol. LXXXIV (3), núm. 335, julio-septiembre de 2017, pág. 514. Link: <https://doi.org/10.20430/ete.v84i335.277>.

¹⁰⁴ ROSSIGNOLO, Darío (2015). “Impactos sobre la equidad de los cambios en la política tributaria. Sugerencias de reformas para mejorar los efectos redistributivos del sistema impositivo en Argentina”, *Papeles de Trabajo*, 9 (15), págs. 228 y 229. Link: <https://revistasacademicas.unsam.edu.ar/index.php/apdetrab/article/view/635/581>

¹⁰⁵ CRUCES y GASPARINI, *op. cit.* pág. 31.

¹⁰⁶ CSJN, Fallos: 343:264.

Sin embargo, tal como veremos en los casos y circunstancias analizadas en el apartado nro. IV, “la armonización del interés público con la salvaguarda de las garantías constitucionales impone recordar que la racionalización de los recursos del Estado debe ceder, en casos concretos y singulares, ante la razonabilidad de la decisión judicial”¹⁰⁷.

¹⁰⁷ *Ibidem*.

¹⁰⁸ “...en la mayoría de los casos, la desigualdad social es abordada (cuando se la aborda institucionalmente) como una problemática no jurídica, como si lo social fuera en nuestro sistema algo ajeno al ordenamiento. Esta forma de tratamiento institucional lleva a la errónea consideración de que las situaciones de desigualdad que inciden en el ejercicio y disfrute de derechos se encuentran libradas exclusivamente a la suerte de los procesos políticos o sociales, sin reparar en cuál es el rol que cabe al Derecho en general –y al [Derecho Administrativo] en particular- en la resolución de sus causas [...] Una de las primeras vías que el [Derecho Administrativo] tiene a su alcance para modificar situaciones de desigualdad consiste en empezar a ‘tomar los [derechos económicos, sociales y culturales] en serio’ (como diría Dworkin), incorporándolos concretamente a los institutos de la disciplina y adecuándose a ellos” (JUSTO, Juan B. –EGEA, Federico M., “Derecho administrativo y desigualdad. El potencial de los DESC y el desafío de la responsabilidad del Estado”, LL 2014-F, 848).

En el ámbito local, “[l]a Constitución de la Ciudad de Buenos Aires fue estructurada desde una concepción sustantiva de la igualdad. Tanto el principio general establecido en el artículo 11, como las políticas especiales del Título Segundo, tienen su eje en lograr una igualdad sustantiva, real, y no una meramente formal entre las distintas personas y los diversos grupos identitarios que habitan en la Ciudad. Asimismo, en la parte orgánica de la Constitución esta idea sobre la igualdad también se vio reflejada, tanto desde la integración de los organismos colegiados, hasta las obligaciones que se imponen para legislador en materia de acciones afirmativas (art. 80 inc. 7) como en la obligación del Jefe de Gobierno de implementar estas medidas igualitarias (art. 104 incisos 28 y 30 por ejemplo). Así, la

IV. Formas contemporáneas más relevantes de actuación del principio de igualdad en materia de gasto público

Todo cuanto se viene expresando –más allá de su acabada terminación teórica- no puede permanecer en el plano de los principios¹⁰⁸; la igualdad no agota allí su finalidad.

En el tiempo presente, y bajo un paradigma que puede tenerse por iniciado –o cuanto menos

Constitución parte del hecho de que en nuestra sociedad existen diversos grupos con distintos grados de poder, y a partir de este presupuesto, se establecen políticas de reconocimiento y redistribución en base a estas diferencias [...] Implica, asimismo, la adopción de políticas públicas específicas para cada grupo identitario a fin de igualar las relaciones sociales, sin que determinada pertenencia a un grupo (lo que sería irrelevante desde el punto de vista moral) afecte el alcance del goce de los derechos” (ZAYAT, Damián: “El principio de igualdad en la Ciudad de Buenos Aires”; en AZRAK, Damián (coord.): *Pensar la ciudad: comentarios a la Constitución porteña desde la igualdad, autonomía personal y derechos sociales*, ADA, Buenos Aires, 2018, pg. 62.; en el mismo sentido, RAMÍREZ, Silvina: “Políticas especiales en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: una interpretación a partir de un horizonte ideal”; op. cit., pg. 451 y ss. Véase también SABA, Roberto: *Más allá de la igualdad formal ante la ley. ¿Qué les debe el Estado a los grupos desaventajados?*, Siglo XXI, Buenos Aires, 2016; DANÉ, Laura I.: *El derecho constitucional a una vivienda digna en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. ¿Derecho efectivo o simple declaración de derecho?*, Ediciones RAP, Buenos Aires, 2008; y PLOVANICH, María Cristina: “La persona humana y la protección de los derechos de la vivienda”, *Revista Interdisciplinaria de Doctrina y Jurisprudencia, Derecho de Familia*, julio de 2017, n° 80. Asimismo, TEDESCHI, Sebastián: “Construyendo vivienda como derecho exigible”; y MARTIN, Claudia: “El caso Soliz Flores, Celina y otros: una protección limitada al derecho a la vivienda digna y adecuada”; en PETRELLA, Alejandra B. (coord.): *Quince años, quince fallos: a 15 años de la creación del fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, Jusbaire, Buenos Aires, 2015, pg. 155 y ss., y 337 y ss., en forma respectiva.

consolidado- con el conocido precedente “Q” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cuadra establecer que las que conforman la llamada parte dogmática de los textos constitucionales “no son meras declaraciones, sino normas jurídicas operativas con vocación de efectividad. [La] Corte en reiteradas oportunidades ha sostenido que la Constitución Nacional en cuanto norma jurídica reconoce derechos humanos para que éstos resulten efectivos y no ilusorios, pues el llamado a reglamentarlos no puede obrar con otra finalidad que no sea la de darles todo el contenido que aquélla les asigne; precisamente por ello, toda norma que debe ‘garantizar el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos’ (Fallos: 327:3677; 332:2043) y ‘garantizar’, significa mucho más que abstenerse sencillamente de adoptar medidas que pudieran tener repercusiones negativas’ [...] (Fallos: 332:709)”¹⁰⁹. De allí extrae la Corte la noción de operatividad derivada de los derechos¹¹⁰.

Claro que esta cosmovisión representa un especial desafío para los jueces, quienes se mueven –por un lado- entre la directiva de “saberse mantener dentro del ámbito de su jurisdicción, sin menoscabar las funciones que le incumben a los otros poderes”¹¹¹ –inclusive

“evitando deformar las atribuciones del Poder Judicial en sus relaciones con el Ejecutivo y el Legislativo exponiéndolo a la imputación de ejercer el gobierno por medio de medidas cautelares”¹¹²; y, por otro, la del irrenunciable control jurisdiccional –particularmente, de constitucionalidad– que es intrínseco a su función.

De hecho, “[e]l principio no excluye, sin embargo, que el Poder Judicial, al verificar en una causa, *prima facie* o de un modo definitivo, el incumplimiento de un deber, o de una obligación (de dar, hacer o no hacer) por parte del Estado, pueda imponerle a éste la conducta acorde al ordenamiento jurídico. Si el derecho es infringido por la actividad o la inactividad material de la Administración, los jueces pueden, en el proceso, decidir las medidas – urgentes, cautelares o definitivas- que sean necesarias para el restablecimiento de la legalidad y ordenar a la administración su cumplimiento, dándole –cuando sea procedente, por tratarse de facultades de ejercicio discrecional- la oportunidad de elegir la opción razonablemente adecuada a la situación”¹¹³.

Bajo este concepto, es dable poner de relieve que un lugar común para el restablecimiento o efectivización de la igualdad está dado por el dictado de sentencias de condena, que vienen a ocupar el lugar de medidas afirmativas

¹⁰⁹ CSJN, Fallos: 335:452; cons. 10°.

¹¹⁰ “Este caso implica un cambio de visión en la jurisprudencia [...] Lo primero es la importancia estratégica de la sentencia en la historia del litigio en defensa del derecho a la vivienda en la ciudad de Buenos Aires, pues se revoca una decisión de su máximo tribunal que plasmaba una visión restrictiva, tanto sobre ese derecho como sobre la cuestión presupuestaria. En ese punto implicó un triunfo jurídico, pero también político y simbólico, para todos aquellos que en el ámbito de la ciudad venimos argumentando en favor de una visión profunda de los derechos humanos” (CORTI, Horacio: *Financiar la Constitución*, Eudeba, Buenos Aires, 2020, pg. 167/168).

¹¹¹ CSJN, Fallos: 316:2732; entre muchos otros.

¹¹² CSJN, Fallos: 344:575.

¹¹³ JEANNERET DE PÉREZ CORTÉS, María: “El control judicial y sus límites. La acción de los jueces frente a la inacción de la Administración o del Poder Legislativo”, *Especialización en Derecho Administrativo Económico*, Cátedra de Introducción al Derecho Administrativo, Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica Argentina, Buenos Aires, 2010.

Un ejemplo de aplicación de estos criterios podemos encontrarlo en el reciente precedente de Fallos: 344:3011 (véase el comentario de COVIELLO, Pedro J. J.: “Breves reflexiones sobre la importancia de la sentencia ‘Etcheverry’: ¿puede el Poder Judicial ordenar al Poder Ejecutivo el dictado de un reglamento ejecutivo?”, *El Derecho Administrativo*, octubre de 2021).

omitidas¹¹⁴ y que –las más de las veces- habrán de tener un impacto presupuestario para la jurisdicción concernida¹¹⁵.

Es la forma por excelencia de cumplimiento de la tarea jurisdiccional, desde el punto de vista del argumento contramayoritario de la teoría constitucional moderna, pues "...una de las funciones centrales de la Constitución es establecer derechos, y los derechos son -por definición- límites o barreras a las decisiones de la mayoría en protección de intereses de individuos. Si no hubiera control judicial de constitucionalidad no se reconocerían, entonces, derechos, ya que no habría límite alguno a las decisiones de la mayoría expresadas a través de órganos políticos como el [Congreso]. La función esencial de los jueces, ejercida sobre todo a través de este mecanismo de revisión judicial de las decisiones mayoritarias, es precisamente la de proteger los derechos de individuos... Por lo tanto, si se reconocen derechos, ello implica conceptualmente aceptar el control judicial de constitucionalidad' (Nino, *Fundamentos de Derecho Constitucional*, ed. Astrea, Buenos Aires, 2da. reimpresión 2002, pág. 679)..."¹¹⁶.

A los fines de ilustrar aquí sobre lo que se lleva dicho –y sin agotar, desde ya, el muestreo posible–, enunciaremos a continuación cinco campos en los que el principio de igualdad se realiza a través de las ya aludidas acciones estatales positivas, generalmente adoptadas tras verificarse una serie estadísticas más o menos relevante de sentencias judiciales mandatorias en ese mismo sentido.

IV.1. El derecho de acceso a una vivienda digna

El primer supuesto que vamos a considerar es el del derecho de acceso a una vivienda digna, en torno al cual se enderezó la ya aludida jurisprudencia sobre la operatividad derivada de los derechos de esa índole.

En este terreno, las soluciones jurisprudenciales han sido variables -en función de la plataforma fáctica del caso-, aunque todas ellas reconocen como denominador común una incidencia –tanto directa como indirecta– en materia de gasto público. Así, aunque en todos los fallos que se conocen parece que los jueces se han preocupado por evitar establecer que el Estado debe propiamente “entregar” una vivienda a quien así lo solicita, se advierte –por caso– que en el precedente “Q” citado la Corte estuvo bastante cerca de hacerlo; dijo allí: se “garantice a la actora, aun en forma no definitiva, un alojamiento con condiciones edilicias adecuadas a la patología que presenta el niño, sin perjuicio de contemplar su inclusión en algún programa de vivienda en curso o futuro para la solución permanente de la situación de excepcional necesidad planteada”. Luego, la respuesta promedio en la porción mayoritaria de reclamos judicializados ha quedado dada por la condena al pago de subsidios habitacionales, generalmente tomando como referencia el valor de alquiler de una habitación en hoteles u otros alejamientos destinados a familias de bajos

¹¹⁴ Las mismas pueden encuadrarse constitucionalmente en el artículo 75 inc. 23 de la Constitución Nacional, de manera concordante con los artículos 20, 37 y 75 inciso 17 referentes a grupos desaventajados en particular (mujeres, extranjeros y pueblos indígenas, en forma respectiva). Véase el trabajo de GÓMEZ, Patricia: “Las acciones afirmativas como estrategia para la equidad. A propósito del artículo 36 de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”; en AZRAK, Damián (coord.): cit., pg. 679 y ss.

¹¹⁵ “Admitido, luego de debates tanto legislativos como judiciales, que el Estado es susceptible de ser demandado ante los tribunales, surge el problema de la ejecución de las sentencias dictadas. Cuando se trata de sentencias patrimoniales, aparece el debate financiero, pues las decisiones judiciales generan una deuda e impactan en el presupuesto público” (CORTI, Horacio: cit., pg. 150).

¹¹⁶ Del voto en disidencia del Dr. Fayt en CSJN, Fallos: 328:2056, cons. 18.

recursos y/o en situación de calle¹¹⁷. Las defensorías públicas controvirtieron la suficiencia de esa clase de solución, llegando los juicios a la instancia de los tribunales superiores de la jurisdicción, los cuales –en general– han sido renuentes a admitir como válidas otro tipo de condenas o prestaciones más completas y sofisticadas¹¹⁸. Por último, en un precedente que –por el momento– puede tenerse como aislado, los jueces acuñaron la figura del “comodato social”, luego de que el Estado demandado persistiera en su incumplimiento a la condena de ofrecer alguna alternativa adecuada de alojamiento¹¹⁹.

¹¹⁷ Véase ROYO, Laura: “Respuestas de emergencia para población en emergencia habitacional”; en AZRAK, Damián (coord.): cit., pg. 640 y ss.

¹¹⁸ En el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, debe estarse a las pautas fijadas en TSJ CABA, “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: K. M. P. c/ GCBA y otros s/ amparo (art. 14 CCABA)”, expte. 9205/2012, sentencia del 21 de marzo de 2014; pautas que conducen a dispositivos disímiles en virtud de las condiciones personales y la mayor o menor vulnerabilidad del peticionario. En la Provincia de Buenos Aires, puede consultarse CCALP, “Páez Rocío Abigail c/ Secretaría de Niñez s/ legajo de apelación”, expte. 17442, interlocutoria del 17 de septiembre de 2015. Con respecto a la Provincia de Corrientes, STJ, “Instituto de Vivienda de Corrientes c/ Karen Daniela Rindel y/o Facundo Maximiliano Igarzabal y/o quienes resulten ocupantes y/o quien o quienes se consideran con derecho s/ reivindicación”, expte. 8404/13, sentencia 13 de septiembre de 2022, mediante la cual se estableció que el derecho a la vivienda no podía canalizarse a través de la toma de tierras y/o establecimientos sino a través de los programas gubernamentales vigentes en materia de acceso a la vivienda. En Jujuy, STJ, “Mamani, Víctor – García, Eusebia c/ Estado Provincial”, del 23 de abril de 2010; con comentario de BADENI, Gregorio: “Acceso a una vivienda digna”, Thomson Reuters Argentina online, [AR/DOC/7098/2010](#). También puede verse CNAF, Sala V, “Abrodos Viviana Cecilia c/ EN-Agencia Nacional de Discapacidad s/ medida cautelar autónoma”, expte. 52328/2019, interlocutoria del 5 de noviembre de 2020.

¹¹⁹ Se dijo allí: “Es sabido que todos los derechos exigen del Estado tanto deberes de abstención como

La cuestión atinente a las implicancias de estos fallos en materia de recursos fiscales es obvia: de lo que se trata es de una redistribución del ingreso por conducto de una sentencia judicial, generando una norma individual para el caso concreto. En estos supuestos se “ordenó al Estado local efectuar una propuesta para dar satisfacción a las obligaciones legales vigentes [...] con el fin de conciliar la tutela de los derechos sociales involucrados con la disponibilidad de los medios financieros tomando en cuenta las partidas presupuestarias aprobadas por la Legislatura [en el caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires]”¹²⁰.

de prestación. Incluso la satisfacción de los derechos civiles, habitualmente asociados a obligaciones estatales ‘de no interferencia’, requiere que los poderes públicos desarrollen conductas activas tendientes a garantizarlos. Por caso, la protección de la propiedad privada exige que el Estado no solo no viole su ejercicio, sino que, a su vez, disponga de un sistema de prevención, seguridad y de justicia capaz de restablecer el derecho cuando éste es vulnerado por terceros. El derecho, entonces, puede ser transgredido tanto por acciones como por omisiones públicas” (CCATyRC, Sala I, “Díaz, Antonia Lilia c/ GCBA y otros s/ amparo”, expte. 100/2016-0, interlocutoria del 9 de abril de 2019; revocada por TSJCABA, “L. O. C. c/ GCBA y otros s/ amparo s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. 17774/2019-0, del 29 de septiembre de 2021.

¹²⁰ Del voto del Dr. Casás en TSJCABA, “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Alarcón Prado, Isabel c/ GCBA y otros s/ amparo (art. 14 CCABA)”, expte. 11285/14, sentencia del 8 de abril de 2015. Véase el comentario de SANTIAGO, Alfonso – ZORRAQUIM, Isabel: “La tutela del derecho a la vivienda de las personas en situaciones de extrema vulnerabilidad y el control de razonabilidad de las políticas públicas habitacionales de la CABA”, *El Derecho*, 2012, nº 13.056, donde enfatizan que, en el precedente “Q”, la Corte no declaró la inconstitucionalidad de norma alguna; a la par que mantuvo la discrecionalidad de la jurisdicción en la elección de la respuesta pública adecuada al caso. También SUCUNZA, Matías A.: “Acceso a la vivienda digna en situaciones de extrema vulnerabilidad: diálogo entre poderes para la construcción de políticas públicas razonables. A

Ahora bien, precisamente esa circunstancia condujo a poner en debate cuál debía ser el origen de los fondos afectados, pues si lo tutelado era un derecho emergente de los tratados internacionales cuya negociación fue encarada y perfeccionada por el Estado Nacional –como sujeto del derecho internacional público–, era razonable proponer que fuera ésa jurisdicción la llamada a responder por el efectivo reconocimiento del derecho en disputa. En efecto, “[e]l estado federal puede asumir compromisos, pero, trasladarlos a los estados federados requiere que la constitución que lo organiza le dé atribuciones que posibiliten hacerlo. Ciertamente, el Estado federal no puede disponer de los presupuestos locales. A su turno, el art. 10 de la CCBA asume los compromisos internacionales, pero, ni sustituye al estado federal en su cumplimiento ni podrá hacerlo”¹²¹.

Se cristalizó esta problemática en una cuestión de corte eminentemente procesal, referente a la

necesidad o no de citar al Estado Nacional como tercero en esa clase de contiendas, con el consiguiente impacto en materia de competencia (en razón de la materia y de las personas)¹²².

IV.2. La igualdad en materia educativa

En lo tocante al derecho a la educación –que también es del resorte primario de las jurisdicciones locales–, los tropiezos del derecho a un trato igualitario se corporizan en diversos aspectos. Mencionaremos al menos dos, en los que la recomposición de ese injusto jurídico también supone la adopción de medidas en materia de gasto público –más allá del consabido gasto asociado a la gratuidad de la escuela pública–.

El primer aspecto cuya consideración se ha propuesto es el de las iniquidades geográficas o territoriales –aún dentro de la misma jurisdicción–, poniéndose de relieve la disparidad de recursos por zonas, tanto en materia edilicia, humana o didáctica¹²³. Por ello,

propósito del caso ‘Q. C. S. Y.’”, Revista de Derecho Administrativo, Abeledo Perrot, marzo/abril de 2013.

¹²¹ Del voto de los Dres. Ana María Conde, Luis Francisco Lozano y -en similar sentido- José Osvaldo Casás, en TSJCABA, “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: K.M.P c/ GCBA y otros s/ amparo (art. 14 CCABA)”, sentencia del 21 de marzo de 2014. Para ampliar sobre esta cuestión, se puede ver SCHAFFRIK de NUÑEZ, Fabiana: “La descentralización de la satisfacción de derechos en los gobiernos locales y los recursos públicos”, Academia Brasileira de Direito Tributário, año 24, n° 126, janeiro – fevereiro 2016; asimismo, PAZOS, Josefina: “La (des)centralización en torno a costosos derechos sociales puede atentar contra el espíritu de coordinación y concertación del federalismo”, El Derecho Constitucional, 2018, n° 14.391; y AHUMADA AGUIRRE, Mariángeles – GENTA, Bruno Roberto: “El artículo 10 a la luz del orden federal. La llave de acceso al sistema de derechos fundamentales de los de los habitantes de la Ciudad”; en AZRAK, Damián (coord.): cit., pg. 25 y ss.

¹²² Véase CSJN, “M., M. Y. c/ GCBA s/ amparo”, expte. 965/2014, interlocutoria del 19 de febrero de 2015, donde –tras haberse admitido la intervención del

Estado Nacional como parte interesada- el cimero tribunal declaró la competencia de la justicia federal. En el mismo sentido, TSJCABA, “Janica, Ana María c/ GCBA s/ amparo s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. 13971/2016, interlocutoria del 19 de octubre de 2017; y “P. A. R. c/ GCBA s/ amparo s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. 14559/2017, interlocutoria del 15 de noviembre de 2017. En sentido contrario, CCATyRC, Sala I, “Zungri, Jorge Domingo c/ GCBA s/ amparo”, expte. A10597-2014/0, interlocutoria del 15 de octubre de 2015.

¹²³ Véase el enjundioso estudio de AZRAK, Damián: “Breve comentario: políticas públicas especiales e igualdad educativa. De la asignación docente y el derecho a la igualdad”; en AZRAK, Damián (coord.): cit., pg. 525 y ss. Con referencia a la particular problemática de rotación de los cargos docentes y directivos, expone allí el autor: “...dados los desincentivos anteriormente enumerados presentes en la zona sur, las y los docentes y directores y directoras que obtienen mayor puntaje, en general, eligen ocupar los cargos disponibles en las escuelas de la zona norte de la Ciudad y como consecuencia – aquellos con menos puntaje- son asignados para trabajar en la zona sur, puesto que son los cargos

“[a]quí los deberes que tiene a su cargo el Estado son deberes de tipo ‘positivo’, es decir, debe llevar adelante decisiones que afirmen el reconocimiento y garantía de derecho de Ciudadanía sobre la base de distinciones”¹²⁴.

En un segundo campo que cabe traer a colación aparece la obligación del Estado de garantizar vacantes. Esta obligación, a su vez, comprende tanto la de creación de nuevas escuelas –también en respuesta a las asimetrías geográficas *supra* referidas–¹²⁵, como la de atender positivamente todo pedido de incorporación al sistema existente. En esto último la jurisprudencia ha sido oscilante en punto a circunscribir o no esa obligación a los niveles de escolaridad obligatoria –en los términos de la legislación nacional–, lo que proyecta –naturalmente– consecuencias disímiles en materia presupuestaria¹²⁶.

IV.3. Igualdad y discapacidad

vacantes” (pg. 529). Y, con gran agudeza, más adelante puntualiza: “Si bien el sistema de designación es neutral respecto a sus intenciones [...] sus efectos redundan en la generación de situaciones de desigualdad [...] Vale destacar que es posible violar el principio de igualdad y no discriminación a partir de prácticas o políticas que, aun siendo en apariencia neutrales, pueden tener un impacto o efecto discriminatorio sobre ciertos grupos desaventajados” (pg. 532/533).

¹²⁴ *Ibid.*, pg. 536.

¹²⁵ Véase, por caso, CCATyRC, Sala I, “Asesoría Tutelar c/ GCBA s/ amparo”, publicado en JA 2001-III-507; y el comentario de GUTIÉRREZ COLANTUONO, Pablo A.: “Distribución de derechos y división de poderes”; en PETRELLA, Alejandra B. (coord.); cit., pg. 19 y ss. Claro que la evaluación judicial alcanza no sólo a la habilitación de nuevos establecimientos sino a las condiciones (particularmente de seguridad y salubridad) en las que ello tiene lugar (arg. JCAyT Nº 11, “Iglesias, José Antonio y otros c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)”, sentencia del 10 de julio de 2006).

¹²⁶ Véase TSJCABA, “Asociación por la Igualdad y la Justicia c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA”, expte. 6627/2009, interlocutoria del 15 de febrero de 2011 y, más recientemente, “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: N. B. H. c/ GCBA s/

Una porción considerable de la temática atinente a la realización de la igualdad vía la adecuada distribución del gasto público viene dada por aquellos supuestos en los que se controvierten las características y/o el acondicionamiento de edificios, instalaciones o infraestructura en general del sector público y/o afectados a la prestación de un servicio público¹²⁷.

En línea con lo dicho *supra*, es dable recordar que, por ejemplo, en el caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, “la Constitución local [...] garantiza el derecho a la educación de las personas con discapacidad y luego, en forma más específica, su derecho a integrarse. Esto exige la necesidad de adaptar el acceso, permanencia y egreso para que las personas con discapacidad puedan transitar por el sistema educativo, no sólo inicial, primario y secundario sino también el nivel superior”¹²⁸, lo que en muchas ocasiones ha debido

amparo – educación – vacante”, expte. 15955/2018, sentencia del 16 de diciembre de 2020; y “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Rodríguez Barrera, María Soledad c/ GCBA s/ amparo – educación – vacante”, expte. 16353/2019, sentencia del 12 de mayo de 2021. También JCAyT24, “B. L. C. J. c/ GCBA s/ amparo – educación – vacante”, expte. 106302/2020-0, sentencia del 28 de diciembre de 2020; y JCAyT2, “J., J. L. c/ GCBA s/ amparo – educación – vacante”, interlocutoria de enero de 2021, disponible en <https://ijudicial.gob.ar/wp-content/uploads/2021/01/Fallo-Gallardo.pdf>

Véase el comentario de RONCONI, Liliana: “Derecho a la educación”; en AZRAK, Damián (coord.): cit., esp. pg. 556 y ss.

¹²⁷ Véase la casuística que presenta FERNÁNDEZ, María Celeste: “Educación inclusiva: construir igualdad en la diversidad”; en AZRAK, Damián (coord.): cit., esp. pg. 578 y ss., de donde extrae que “los magistrados interpretan adecuadamente el principio de igualdad y no discriminación y ponen en cabeza del Estado el deber de suprimir barreras arquitectónicas que se oponen a la plena participación de las personas con discapacidad en el contexto educativo” (pg. 581).

¹²⁸ RONCONI, Liliana; cit., pg. 560. Hay que recordar –en este terreno– que “toda discusión sobre

judicializarse frente a la postura de la jurisdicción acerca de que tal o cual escuela resulta inapta para la matriculación de personas con merma en algunas de sus facultades vitales¹²⁹. Resulta resonante, en este plano, el fallo dictado en el ámbito porteño –a instancias de la Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia–, en el cual –más allá de declararse la inconstitucionalidad e inconveniencia de la negativa de matriculación o re-matriculación por motivos de discapacidad– se condenó a la Administración a desarrollar e implementar una política pública enderezada a garantizar el derecho a la educación inclusiva de la niñez y adolescencia con discapacidad, a cuyo efecto la magistrada interviniente desagregó la condena en conductas específicas esperadas¹³⁰.

En otros supuestos, las condenas estuvieron referidas a la efectivización de los cupos legales de personas con discapacidad en la función pública. Aunque en algún caso –es verdad– no se ordenó lisa y llanamente la contratación del agente¹³¹, en jurisprudencia más reciente se

educación debe incluir la perspectiva de la discapacidad, no sólo por una cuestión de igualdad y no discriminación, sino porque hay una obligación jurídica de hacerlo. En efecto, el artículo 24 de la Convención sobre los Derechos de las Personas con discapacidad –aprobada por Argentina en 2008 (ley 26.376) y con jerarquía constitucional desde 2014 (ley 27.044)– obliga a los Estados Partes a garantizar el derecho a la educación inclusiva, que implica que personas con y sin discapacidad puedan aprender juntas en escuelas y aulas del sistema educativo regular o común” (FERNÁNDEZ, María Celeste: cit.; con cita de JNCIV N°21, “L., M. B. c/ Instituto Argentino Árabe Islámico s/ amparo”, interlocutoria del 8 de marzo de 2017; JCAyT1, “R., C. A. c/ GCBA s/ amparo”, sentencia del 24 de octubre de 2016; JCAyT2, “Q., M. c/ Ministerio de Educación s/ amparo (art. 14 CCABA)”, sentencia del 13 de marzo de 2014; y CFSM, Sala II, “N., E. P. c/ Universidad Nacional de La Matanza (UNLAM) s/ amparo ley 16.986”, sentencia del 17 de marzo de 2014; entre otros).

¹²⁹ Véase el comentario de CALVO, Anabella Gisele – DIEUZEIDE, María Cecilia: “Atrapados sin salida: personas con necesidades especiales sin respuestas

entendió que aplicar en esta familia de casos las reglas de acceso por concurso público suponía subvertir el instituto del cupo en sí, con sustento en lo cual se ordenó a la jurisdicción demandada incorporar al accionante en un cargo vacante, aunque transitorio¹³².

IV.4. Igualdad entre varones y mujeres y perspectiva de género

Bajo la impronta dispensada por la sanción de las leyes nacionales 26.485 y 27.499, comenzó a consolidarse el paradigma de la perspectiva de género, enfocado en la postergación estructural de las mujeres como grupo social. A los fines del presente, vamos a poner en consideración aquí dos de sus principales manifestaciones.

Por una parte, cabe mencionar que –en el año 2020– se envió al Congreso de la Nación el primer proyecto de presupuesto nacional con perspectiva de género, que fue finalmente aprobado mediante la ley 27.591. Con exactitud, se consignó en sus fundamentos que

del estado”; en AZRAK, Damián (coord.): cit., pg. 493 y ss.

¹³⁰ JCAyT6, “Asociación por la Igualdad y la Justicia c/ GCBA y otros s/ amparo – educación – otros”, expte. 8849/2019-0, sentencia del 23 de junio de 2022. En sentido análogo –con respecto a la operatividad de los ascensores en las bocas del subte porteño–, JCAyT2, “Fernández, Gustavo Damián y otros c/ GCBA y otros s/ otros procesos incidentales – amparo – usuarios y consumidores”, expte. 769846/2016-8, febrero de 2019.

¹³¹ TSJCABA, “V. E., C. L. N. s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en V. E., C. L. N. en V. E., C. L. N. c/ GCBA s/ amparo”, expte. 3771/2005, sentencia del 14 de septiembre de 2005. En el mismo sentido, CCATyRC, Sala II, JCAyT13, “Barila, Santiago c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)”, sentencia del 17 de febrero de 2009; y JCAyT13, “Llenas, Claudio Federico c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)”, sentencia del 29 de noviembre de 2012.

¹³² TSJCABA, “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: De la Prida, Esteban Rafael c/ GCBA s/ amparo” y acumulado, expte. 14994/2018, sentencia del 2 de octubre de 2019.

“[l]as políticas públicas no son neutrales al género. Tanto su diseño como implementación y el presupuesto que se les asignan, tienen impacto sobre la actividad económica y la distribución de los ingresos, la infraestructura y los servicios públicos y, por lo tanto, sobre diversas brechas de desigualdad”. Y –tras aludir a cifras concretas sobre brechas de género estructurales– se explicó que el presupuesto en cuestión “contiene una metodología que permite visibilizar el esfuerzo que realiza el Gobierno para cerrar las brechas de desigualdad al tiempo que expresa iniciativas concretas en esta dirección y una definición política inclusiva y diversa”¹³³.

La herramienta que generalmente se utiliza para resaltar ese análisis, es el etiquetado. Básicamente, esta metodología permite hacer una clasificación de los gastos en función de la repercusión que tienen para reducir las desigualdades por motivos de género, es decir, para contribuir a la equidad de género.

Según informa la Dirección Nacional de Economía, Igualdad y Género, la Argentina realizó por primera vez el etiquetado en el año 2019, siguiendo los lineamientos de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), que toma a la autonomía de las mujeres como criterio para materializar el

etiquetado. En tal sentido, la repartición indicó que para el ejercicio financiero 2021, se “clasificaron las acciones programáticas en base a dos preguntas centrales: las actividades presupuestarias ¿fueron específicamente diseñadas para reducir las brechas de género?; y ¿en cuál de los cuatro ejes de autonomía (física, económica, en la toma de decisiones y la transformación cultural) tienen mayor impacto estas actividades?”¹³⁴.

En suma, este tipo de herramientas nos permite determinar cómo impacta el gasto público en los distintos grupos y sectores de la sociedad (en particular, entre hombres y mujeres), para así poder concretizar el mandato constitucional que impone adoptar “medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades” (art. 75, inc. 23).

Luego, aunque en este capítulo un número considerable de las sentencias judiciales llamadas a recomponer el trato igualitario se ejecuta sin mayor trascendencia económica¹³⁵, cada vez con más frecuencia empiezan a conocerse precedentes en los que el restablecimiento del derecho tiene repercusiones presupuestarias; particularmente por incluir la condena una prestación de índole pecuniaria –o cuanto menos un engrosamiento de esa prestación– al tomar en consideración la

¹³³ Extracto del Mensaje del Poder Ejecutivo Nacional, disponible en <https://www.economia.gob.ar/onp/presupuestos/2021>. Al respecto, pueden consultarse los enjundiosos trabajos de LARRAÑAGA, Karina M.: “Presupuesto público y perspectiva de género”, *La Ley – Suplemento Administrativo*, n° 6, septiembre de 2019; y los publicados en esta misma revista, año II, n° 5.

¹³⁴ D'Alessandro, Mercedes, Prieto, Sol y Zanino, Carolina, “Presupuesto 2021: el primer Presupuesto con Perspectiva de Género y Diversidad. Una herramienta de transformación para cerrar brechas de desigualdad”, n° 5, Dirección Nacional de Economía de Género, 2021, pág. 8. Link: https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/2021/09/presupuesto_2021-el_primer_presupuesto_con_perspectiva_de_genero_y_diversidad_1.pdf, pág. 5.

¹³⁵ Véase, por caso, CNCOM, “Inspección General de Justicia c/ Línea Expreso Liniers SAIC s/ organismos externos”, expte. 1651/2021, sentencia del 9/8/2021; CCATyRC, Sala III, “Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia y otros c/ Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires s/ amparo”, expte. A1684-2015/0, sentencia del 28 de abril de 2017; CNCAF, Sala II, “Nievas, Eduardo Saturnino c/ E.N. – M° Seguridad – GN s/ personal militar y civil de las FF.AA. y de Seg.”, expte. 48.074/2015, sentencia del 28 de mayo de 2021; y “Jarque Gabriel Dario c/ EN – M Público de la Defensa y otro s/ Proceso de Conocimiento”, expte. 16.241/2020, sentencia del 1° de marzo de 2022; y CNE, “Incidente de Ciudad Futura Nro. 202 – distrito Santa Fe en autos Ciudad Futura Nro. 202 – distrito Santa Fe s/elecciones primarias – elecciones 2017”, expte. 5385/2017/1, sentencia del 13 de julio de 2017; entre muchos otros.

situación de vulnerabilidad en la que se encontraban las mujeres y el deber del Estado de actuar con debida diligencia para prevenir, investigar y sancionar la violencia contra la mujer¹³⁶. Por este sendero, se ha hecho transitar la técnica de la responsabilidad del estado por daños y perjuicios atribuibles a la omisión o negligencia de las fuerzas de seguridad en supuestos de femicidio¹³⁷.

En otro precedente que se conoce del ámbito local –por responsabilidad estatal del GCBA–, la condena en materia de daño moral aparejado por la muerte de un hijo menor resultó agravada en su cuantía en mérito a la consideración de que la progenitora se encontraba sola y que con anterioridad había padecido la pérdida de otro de sus hijos¹³⁸. En sentido conteste, en una controversia atinente al instituto de la prescripción adquisitiva, los jueces hicieron surtir efectos a una situación de concubinato sostenida por largo tiempo en el inmueble en cuestión, a pesar de la laguna legal que se configuraba en sentido estricto¹³⁹; condenando al reconocimiento de la titularidad registral, “en la medida que la condición de mujer de la requirente se advirtió como un factor adicional que acrecienta la posibilidad de exposición a una mayor dificultad en el acceso y garantía de los derechos humanos fundamentales (en este caso, el acceso a una vivienda digna)”¹⁴⁰. Por último, en materia de empleo público, se conoce

jurisprudencia sumamente protectora del período de licencia por embarazo, lo que sugiere a la Administración efectuar las previsiones necesarias a fin de garantizar los reemplazos requeridos por el servicio público¹⁴¹.

IV.5. Igualdad y su aplicación en el derecho previsional.

Otro plano en el que se puede examinar la aplicación en particular del principio de igualdad en el gasto público es el previsional. En este marco protectorio se han planteado controversias relacionadas con la coexistencia de distintos regímenes previsionales o de retiro y con el pago de pensiones contributivas y no contributivas.

En tal sentido, la Corte Suprema ha sostenido la validez constitucional de la coexistencia de un régimen previsional de alcance general con otro de características especiales¹⁴². Como fundamento, el Tribunal destacó su tradicional doctrina que establece que el principio de igualdad consagrado en el art. 16 de la Constitución Nacional no impide que se contemplen de manera distinta situaciones que se consideren diferentes. Ello así, aun cuando dichos regímenes contuvieran una pauta de movilidad del haber diferente.

En sentido análogo, se rechazó un cuestionamiento formulado sobre la base del principio de igualdad por empleados de la

¹³⁶ Corte IDH, casos “González y otras (“Campo Algodonero”)” vs. México”, del 16 de noviembre de 2009, y “Favela Nova Brasília vs. Brasil”, del 16 febrero de 2017; CNACAF, Sala V, “F. C. N. B. c/ EN s/daños y perjuicios”, expte. 47118/2012, sentencia del 17 de noviembre de 2021, entre otros.

¹³⁷ Vgr. CNCAF, Sala II, “A. R. H. y otros c/ Estado Nacional – Ministerio de Seguridad – PFA y otros s/ daños y perjuicios”, expte. 50.029/2011, sentencia del 17 de octubre de 2017. Véase, asimismo, el comentario de MARRA GIMÉNEZ, Macarena: “Fallar con perspectiva de género en el ámbito del derecho público”, Thomson Reuters Argentina online, AR/DOC/1344/2019.

¹³⁸ CCATyRC, Sala I, “Holasek de Aguilera Elsa Irma c/ GCBA s/ daños y perjuicios”, sentencia del 26 de diciembre de 2017.

¹³⁹ CCATyRC, Sala I, “Carucci, Elida c/ GCBA s/ prescripción adquisitiva”, sentencia del 27 de septiembre de 2017.

¹⁴⁰ SCHAFRIK DE NUÑEZ, Fabiana: “Hacia una obligación indeclinable del Estado de realizar la igualdad”, 24 de julio de 2020, disponible en <https://defensoria.org.ar/rec/fabiana-schafrik-de-nunez-hacia-una-obligacion-indeclinable-del-estado-de-realizar-la-igualdad/>

¹⁴¹ CNCAF, Sala I, “R.W., N.V. c/ EN –Mº Defensa – Armada s/ empleo público”, expte. 31.166/2012, sentencia del 22 de septiembre de 2020.

¹⁴² CSJN, Fallos: 328:2829.

entonces Dirección General Impositiva que pretendían el reajuste de su haber en los términos del régimen establecido por la ley 22.955 para el personal civil de la Administración Pública Nacional, por considerar que nada impedía que “en materia previsional se trate de manera diferente a aquellos que se encuentran en escalafones distintos por sus actividades específicas, sin que se advierta que dicho especial tratamiento sea discriminatorio”¹⁴³.

Tampoco se consideró violatorio del principio de igualdad el hecho de que los agentes pasivos de una fuerza de seguridad se encuentren obligados a realizar aportes que no realizan los beneficiarios del régimen general de jubilaciones y pensiones, toda vez que “los primeros gozan de un sistema especial para el cálculo y movilidad de sus haberes de retiro y de pensión que los segundos no poseen”. En tal sentido, la Corte Suprema precisó que “para tener por configurado dicho extremo resulta necesaria la existencia de excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se conceden a otros en idénticas circunstancias (Fallos: 313:1513; 328:690)”¹⁴⁴.

Sin embargo, la Corte Suprema admitió planteos realizados en otras circunstancias, con fundamento en un tratamiento desigual en materia previsional, en aquellos casos en los que la aplicación de distintos regímenes derivaba en resultados disvaliosos o porque la norma establecía requisitos que frustraban el acceso al beneficio previsional.

En tal sentido, el Tribunal admitió un reclamo formulado por un agente de la Armada Nacional que había sido pasado a retiro obligatorio por haber sufrido una incapacidad del 100%, que pretendía el reconocimiento de un haber similar al que percibían las personas incapacitadas en el ámbito civil. Para decidir, la Corte Suprema sostuvo -con remisión al dictamen del Procurador General- que el monto del haber por invalidez plena que establecía el régimen del actor no podía ser “groseramente inferior al

haber mínimo que en la legislación previsional general se reconoce en favor de quienes se encuentren en la misma situación”. Sobre tal punto, explicó que “cuando la interpretación realizada respecto de la aplicación de la ley al caso deriva una agravante desigualdad entre situaciones personales substancialmente idénticas, debe prescindirse del rigorismo de la misma, para atender al fin tuitivo de la ley”¹⁴⁵.

Finalmente, resulta interesante destacar el pronunciamiento dictado por la Corte Suprema en la causa “R.A.D c/ Estado Nacional y otro s/ Sumarísimo”¹⁴⁶ en la que una persona extranjera radicada en la Argentina cuestionaba la validez del decreto 432/97, en cuanto requería la obligación de contar con una residencia mínima de 20 años para acceder a una pensión por invalidez. Para hacer lugar a la demanda, la mayoría del tribunal se integró con tres votos concurrentes. El primero de ellos, conformado por los jueces Zaffaroni y Fayt, descartó que el hecho de que la pensión fuera graciable o no contributiva fuera un obstáculo para la procedencia de la pretensión, porque consideraron que dicho beneficio no es un “mero favor”, sino que correspondía enmarcarlo en el ámbito de la seguridad social (art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional). En tal sentido, enumeró los tratados internacionales con jerarquía constitucional en los que se reconoce el derecho a la seguridad social y los requisitos exigidos por el régimen para acceder al beneficio. Sobre esa base, señalaron que el beneficio había sido previsto para cubrir contingencias sociales extremas, esto es, “situaciones que ponen en juego, de manera palpable y potente, la `subsistencia` misma de la persona humana, de una persona carente de `recursos o amparo`”, En consecuencia, concluyeron que exigir en ese caso una residencia mínima de 20 años, implicaba “un liso y llano desconocimiento del derecho a la seguridad social”.

Sin embargo, lo más interesante a los fines de este trabajo, entendemos que se expresa en los

¹⁴³ CSJN, Fallos: 312:1905.

¹⁴⁴ CSJN, Fallos: 344:2690.

¹⁴⁵ CSJN, Fallos: 311:1937.

¹⁴⁶ CSJN, Fallos: 330:3853.

votos concurrentes¹⁴⁷ y la disidencia¹⁴⁸, porque concretamente examinan si el criterio de residencia para acceder a la pensión resulta presupuesto válido o violatorio del principio de igualdad.

En tal sentido, el voto de los jueces Petracchi y Argibay, ingresa directamente al examen de la causa destacando que el decreto referido establece un trato diferenciado entre nacionales y extranjeros y señala que a los últimos se les impone mayores exigencias para acceder al beneficio. Sobre tal punto, en primer lugar, destacan que tanto la Constitución Nacional (art. 20) y, especialmente, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 26), prohíben el trato discriminatorio en razón del origen nacional. En particular, resaltan que el mencionado tratado establece, en lo aquí pertinente, que "[t]odas 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 (...) "origen nacional". Por tales motivos, consideran que corresponde tratar a esa categorización como sospechosa y hace pesar sobre ella una presunción de inconstitucionalidad, así como que su confronte con el ordenamiento estará guiado por una "escrutinio estricto". Agregan que ello implica una inversión en la carga de la prueba y que el Estado Nacional debía defender la constitucionalidad de la norma, es decir, debía demostrar los fines que intentó resguardar y los medios que utilizó a tal efecto. En tal sentido, en el voto se aprecia que los fundamentos expuestos por el Estado Nacional resultaban ineficaces para revertir la presunción de inconstitucionalidad de la norma en cuestión; en particular, los referidos a los límites presupuestarios, porque ello implicaba hacer recaer el costo de tales restricciones en los

extranjeros radicados en el país y, por ello, los magistrados concluyeron que "*las dificultades presupuestarias, si existieren, no pueden discriminar entre nacionales y extranjeros y afectar sólo a estos últimos*".

El juez Maqueda, por su parte, entendió que las reglamentaciones que distinguen entre nacional y extranjero no son en principio inconstitucionales en los términos de los arts. 16, 20 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional. Consecuentemente, el legislador se encuentra habilitado a hacer distinciones en la medida que "*respondan a intereses que involucran el bienestar general y que responden a una justificación razonable y proporcional en relación con los propósitos que se persiguen*". En tal sentido, agregó que el "*requisito de residencia continua en el país -tanto para naturalizados como extranjeros- constituye un presupuesto mínimo de exigencia en atención al derecho involucrado y constituye un requisito constitucionalmente válido para garantizar en términos de igualdad formal y sustantiva el acceso a la prestación asistencial*". Sin embargo, sostuvo que el plazo de 20 años exigido a los extranjeros para poder gozar de los beneficios de la pensión resultaba "*manifiestamente irrazonable en los términos del art. 28 de la Constitución Nacional*", pues la "*exorbitancia del plazo convierte en ilusorio el derecho a la pensión en un tiempo oportuno y adecuado*". En consecuencia, concluyó que la "*irrazonabilidad del plazo consignado importa en los hechos que la aplicación de tal norma se traduzca en una discriminación indirecta ya que por las consecuencias que irroga, en la práctica, el beneficio de la pensión por invalidez estaría vedado para los extranjeros con residencia acreditada en el territorio argentino*".

Finalmente, el voto en disidencia de los jueces Lorenzetti y Highton de Nolasco, encuadra el examen del caso desde otra perspectiva, pues comienza por destacar que la cuestión debatida

¹⁴⁷ CSJN, Fallos: 330:3853, voto de los Dres. Petracchi y Argibay, por un lado y, del Dr. Maqueda, por el otro.

¹⁴⁸ CSJN, Fallos: 330:3853, disidencia de los Dres. Lorenzetti y Highton de Nolasco, con remisión al dictamen de la Procuración General de la Nación.

versaba sobre la solicitud de una pensión no contributiva. En este punto, señalaron que la naturaleza jurídica de ese beneficio previsional difiere de los que dependen del aporte de los agentes y, por ende, esa particularidad *“hace variar el grado de exigibilidad que recae sobre ellas”*. Al respecto, agregaron que esos beneficios se otorgan por aplicación del art. 75, inc. 20, de la Constitución Nacional y configuran *“prestaciones de pagos periódicos que se otorgan, gratuitamente, a quienes hayan realizado acciones que merezcan la gratitud de la Nación, como también puede concedérselas a ancianos o minusválidos”*.

En otro orden, recordaron que la *“garantía constitucional de la igualdad ante la ley no obsta a que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes, con tal que la discriminación no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o de grupos de personas, aunque su fundamento sea opinable”*. Además, resaltaron que *“el derecho que consagra tal garantía consiste en aplicar la ley a todos los casos ocurrentes según sus diferencias constitutivas. No se trata de la igualdad absoluta o rígida sino de la igualdad para todos los casos idénticos, lo que importa la prohibición de establecer excepciones que excluyan a unos de los que se les concede a otros en las mismas circunstancias...”*.

Como desprendimiento de ello, concluyeron que la *“distinción realizada en el decreto impugnado no importa una actitud reprochable”*. En particular, *“cuando de lo que se pretende aquí, es una prestación en dinero, cuyo monto se descuenta directamente de las arcas del Estado Argentino y que no se financian con el aporte contributivo de sus beneficiarios”*, a lo que agregaron que en función de su naturaleza *“otorgarlas es una facultad y no una obligación”*. En otras palabras, en este voto se atemperó el escrutinio de la razonabilidad de la categorización realizada, con fundamento en la naturaleza no contributiva de la pensión.

Asimismo, señalaron que el régimen cuestionado requería acreditar la residencia de los potenciales beneficiarios tanto a los

argentinos nativos y naturalizados, así como a los extranjeros. Sobre este punto, resaltaron que dicho precepto demostraba que el fin buscado por el régimen era que el beneficiario de este tipo de pensiones habite en el territorio nacional y rescataron que el nivel de exigencia de la obligación de residir en él disminuía según el grado de compromiso que la persona tuviera para con la Nación, en la medida que el interesado que pretendiera la pensión podía naturalizarse con tal de reducir la cantidad de años requeridos para obtener el beneficio.

En tales condiciones, podemos observar que la aproximación que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha tenido con respecto a la aplicación del principio de igualdad en aspectos puntuales del gasto público, tal como es la materia previsional, no difiere sustancialmente de los criterios generales delineados en el ámbito tributario.

Ello es así pues, admitió la validez de la coexistencia de regímenes previsionales distintos, siempre y cuando la regulación de tales clasificaciones se encuentre sustentada sobre bases razonables y la sancionó cuando la aplicación de la norma derivara en *“una agravante desigualdad entre situaciones personales substancialmente idénticas”* o cuando la legislación cuestionada contuviera una discriminación arbitraria.

V. Conclusiones

Con sabiduría, nuestro constituyente hizo especial hincapié en la igualdad y, de manera particular, en materia tributaria. En efecto, si bien el art. 16 de la Constitución Nacional fija, de manera general, que la Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento, que no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza y que todos sus habitantes son iguales ante la ley y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad, la oración final del precepto se aboca por separado a la cuestión, al señalar que: *“La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”*.

Pero esta garantía no prescribe una rígida igualdad, sino que entrega a la discreción y sabiduría de los gobiernos una amplia latitud para ordenar y clasificar, distinguiendo y agrupando los objetos de imposición; y cuando tal clasificación no se ha basado en una diferencia razonable, será tachada de arbitraria y contraria a la garantía del art. 16 de la Constitución.

La garantía de la igualdad en materia tributaria no implica una igualdad o exactitud aritmética en el sentido que todos deben pagar una misma cuota de tributo, pues de esta forma se caería en la mayor de las desigualdades, al no distinguir la capacidad de los contribuyentes, que es el punto de referencia necesario en el cobro de toda gabela. Por el contrario, la igualdad consagrada en el art. 16 de la Constitución Nacional trae aparejada las nociones de “proporcionalidad” y “progresividad” en la graduación del importe a cobrar, para modular la exigencia tributaria en función de la capacidad contributiva de los sujetos obligados.

La conjunción de estas garantías en un justo equilibrio permite al legislador repartir con amplia libertad las cargas públicas, según las valoraciones políticas y las necesidades fiscales de cada momento, estableciendo categorías razonables, que respeten la uniformidad en el tratamiento de los sujetos que se encuentran en cada una de ellas, pudiendo gravar de manera más intensa a quienes exhiben mayor capacidad contributiva, con el objeto de mantener la proporcionalidad en el sacrificio.

Pero, al mismo tiempo, coloca una serie de vallas insalvables para asegurar que el tributo recaiga sobre la generalidad de las manifestaciones de capacidad contributiva, para que todos contribuyan al mantenimiento de los gastos del Estado, y que lo hagan en iguales condiciones, proporcional o progresivamente según el criterio del legislador.

Advertimos que nuestro sistema federal de gobierno contiene exigencias constitucionales específicas respecto del tratamiento que debe recibir el comercio interjurisdiccional frente a los tributos locales (arts. 9, 10, 11, 12 y 75, inc. 13, de la Constitución Nacional), en aras de mantener la unión nacional en la forma en que el constituyente lo ha ideado en el año 1853¹⁴⁹, así como la uniformidad que deben observar los derechos de importación y exportación, así como sus avalúos (art. 75, inc. 1°, de la Constitución Nacional). En los planteos en los que se debaten cuestiones de esta naturaleza, consideramos que la correcta solución de la controversia será por aplicación exclusiva de las normas constitucionales específicas ya mencionadas, sin que resulte necesario invocar la tutela que brinda la garantía del art. 16 de nuestra Constitución Nacional.

En lo que se refiere al gasto público, cabe conceptualizarlo –a los efectos que aquí interesan– como un método del derecho presupuestario para la realización de la llamada igualdad real¹⁵⁰, de lo que las jurisdicciones estatales no pueden desentenderse; mucho

¹⁴⁹ En palabras de nuestro máximo Tribunal, “*protegen el mercado común dentro de la federación*” (Fallos: 346:776).

¹⁵⁰ “En este marco, la actividad financiera del Estado, entendida en sentido amplio como la doble función de obtener recursos y ejecutar gastos, trasciende el carácter meramente económico, y tiene su sentido axiológico en la medida en que la actividad financiera constituye un medio para la satisfacción de los fines constitucionales. Inmediatamente, esta tesis pone en valor la visibilidad de la relación entre el presupuesto y los derechos fundamentales. Esta relación se puede

expresar en términos sencillos, señalando que las finanzas públicas, y en particular el presupuesto, son un instrumento para sostener la vigencia y la tutela de los derechos humanos. Así el gasto público, especialmente el vinculado a las áreas sociales (principalmente educación, salud y vivienda) no es meramente una función económica, sino la materialización y reconocimiento de derechos fundamentales” (DOS SANTOS FREIRE, Ramiro J.: “Economía, finanzas y presupuesto en la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires. El presupuesto y la implementación del programa constitucional”; en AZRAK, Damián (coord.): cit., pg. 836).

menos el Estado Nacional, que ha asumido compromisos internacionales en este sentido.

Para la consecución de ese mandato, en primer lugar, vimos que no es posible analizar dicho proceso en términos generales desde una perspectiva particular, es decir, desde la imposibilidad de un individuo de ejercer un determinado derecho, sino que la actuación de la política fiscal es posible analizarla en su conjunto. Ello implica examinar, como hemos ya explicado, la dinámica del ingreso y del gasto público, y cómo impacta cada faceta de la actividad financiera del Estado con el objeto de posibilitar el ejercicio efectivo y equitativo de los derechos reconocidos en la Constitución Nacional.

Ahora bien, ese examen general no implica que el Estado pueda determinar libremente en el presupuesto en qué gasta los recursos públicos, porque, como señaláramos, tanto la Constitución Nacional como los tratados internacionales con jerarquía constitucional tienen criterios concretos que imponen pautas orientadoras o preferentes que limitan dicho fenómeno.

Cabe destacar también que, en la visión actual de la Corte Suprema, las restricciones presupuestarias tradicionalmente invocadas principalmente por los departamentos ejecutivos –y que otrora bien podía hacer mella al momento de merituar judicialmente la efectividad y/o razonabilidad de las políticas públicas implementadas– no resultan oponibles frente a los derechos catalogados como de operatividad derivada¹⁵¹, con relación a lo cual –no obstante– es posible augurar idas y venidas según el contexto general y las particularidades de los casos concretamente planteados, pues configuran aspectos esenciales de los cuales la magistratura tampoco puede prescindir¹⁵².

¹⁵¹ Cfr. CORTI, Horacio: cit., pg. 167; y AHUMADA AGUIRRE, Mariángeles – GENTA, Bruno Roberto: cit., pg. 39 y ss.

¹⁵² Arg. voto del Dr. Casás, en TSJCABA, “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado

en: Blanco, Flavia Maricel c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)”, expte. 10073/2013, sentencia del 3 de noviembre de 2014.

MECANISMOS TRIBUTARIOS PARA LA TUTELA DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD

Patricio Esteban Urresti y Guillermina Gamberg

I. Introducción

El Principio 5 de Derechos Humanos en la Política Fiscal¹, vinculado con la igualdad y la no discriminación, exige a los Estados adoptar medidas fiscales que contribuyan a eliminar las desigualdades estructurales y la discriminación en todas sus formas y, en particular, las que enfrentan determinados colectivos, entre ellos, las personas con discapacidad. Entre otras medidas, los Estados deben atender a la asignación prioritaria de recursos para eliminar la discriminación y promover la igualdad sustantiva, o bien el uso eficaz de subsidios o exenciones a favor de estos grupos.

En la Argentina, de acuerdo con la información elaborada por organismos oficiales hace algunos años, un 10,2% de la población total del país tiene alguna discapacidad² y su incidencia se incrementa con la edad, alcanzando al 46,6% de las personas mayores

de 80 años³.

La política fiscal debe ser, entonces, un instrumento al servicio de la inclusión de las personas con discapacidad, afirmación que encuentra su justificación en el propio texto constitucional y en los tratados de derechos humanos de análoga jerarquía.

En términos fiscales, la tutela de la discapacidad puede comprender medidas que operen en la faceta financiera del *gasto público*, como en el componente de los *tributos*, siendo ambos aspectos indispensables si se pretende poner a las finanzas públicas al servicio del objetivo constitucional y convencional de asegurar la igualdad de oportunidades del colectivo examinado⁴.

Sucede que, aun realizada la justicia al momento de la obtención de los ingresos, fácilmente el gasto puede desequilibrar la balanza tan cuidadosamente nivelada. De ahí que alerte la doctrina que la justicia tributaria no tiene ningún sentido si no está asegurada la

¹ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en:

<https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

² El “Certificado único de discapacidad” (CUD) es el documento, válido en todo el país, que certifica la discapacidad de una persona y le permite acceder a los derechos y prestaciones que otorga el Estado. De acuerdo con lo previsto en la ley 22.431, la Agencia Nacional de Discapacidad (ANDIS), certifica en cada caso la existencia de la discapacidad, su naturaleza y su grado, así como también la orientación prestacional pertinente (art. 3°). Según lo estipulado en el decreto n° 160/2018, la ANDIS, a través del área respectiva, tiene entre sus acciones, la de “entender y actuar como Autoridad de Aplicación de la normativa vigente, referida a la valoración y certificación de la discapacidad conforme las clasificaciones nacionales e internacionales, coordinando acciones con autoridades nacionales, provinciales y municipales”. El proceso de certificación es llevado a cabo por las jurisdicciones provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a través de las Juntas Evaluadoras Interdisciplinarias. Su tramitación es voluntaria y gratuita.

³ “Estudio Nacional sobre el Perfil de las Personas con Discapacidad (ENDI)”, del año 2008, realizada por el INDEC y la Agencia Nacional de Discapacidad, citado en RODRÍGUEZ ENRÍQUEZ, Corina; MARZONETTO, Gabriela; ALONSO, Virginia, “Organización social del cuidado en la Argentina. Brechas persistentes e impacto de las recientes reformas económicas”, *Estudios del Trabajo* n° 58, julio-diciembre 2019.

⁴ En un informe reciente, se destaca que, en la Argentina, la incorporación de presupuestos transversales (sistema de etiquetas en políticas destinadas, entre otros, a personas con discapacidad), constituye un ineludible paso, aunque debe perfeccionarse y ampliarse a otras dimensiones fiscales como la recaudación de los impuestos y la deuda pública (Documento “Deuda y Derechos Humanos. Apuntes sobre la experiencia argentina desde 2018”, 3 de agosto de 2022, elaborado por ACIJ y CELS en el marco de la Semana por la Justicia Fiscal y los Derechos Humanos, disponible online en: <https://derechosypoliticafiscal.org/>).

justicia financiera⁵.

En la presente colaboración, sin desconocer la trascendencia que tiene la formulación de las políticas en materia de gasto público con perspectiva de discapacidad⁶, pretendemos realizar una aproximación a aquellas medidas que contemplen a la discapacidad como un dato relevante para el diseño de la política tributaria. En particular, y sin ninguna pretensión de agotar la temática, haremos foco en materia de exenciones, técnica desgravatoria que, de modo preferente, emplean las legislaciones para atender este loable objetivo, las que encuentran su justificación en el propio principio de capacidad

⁵ CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n° 60, 1965, p. 1008.

⁶ En la Argentina existen distintas asignaciones no contributivas que contemplan a la discapacidad como elemento para la elaboración de las políticas públicas en materia de gasto: “Pensión no contributiva por invalidez” (ley 13.478 y dec. n° 7/2023, antes dec. n° 437/97); “Asignación familiar por hijo/a con discapacidad” (sin límite de edad cuando presenta una discapacidad); “Asignación familiar por maternidad down”; “Ayuda escolar anual” (sin límite de edad cuando presenta una discapacidad); “Retiro por invalidez”; “Subsidio por sepelio para beneficiarios del régimen nacional de previsión y de pensiones no contributivas a la vejez, por invalidez, graciabiles y de leyes generales” (ley 21.074). Cabe resaltar que, de acuerdo con un documento elaborado en fecha cercana, nuestro país ha sufrido una disminución en la cobertura de la seguridad social para personas con discapacidad ya que, entre los años 2017 y 2018, se observa una disminución en la cantidad de pensiones proyectadas. Asimismo, se menciona que la opacidad y falta de desagregación de la información presupuestaria vinculada con las pensiones no contributivas, impide conocer de forma desagregada qué porcentaje se destinó a las pensiones para personas con discapacidad en los años previos a 2018 (Documento “Política Fiscal y Garantía de los Derechos Económicos Sociales y Culturales en América Latina”, informe elaborado en ocasión de la audiencia temática “Control del gasto público, políticas fiscales y garantía de los derechos económicos, sociales y culturales en América Latina” en el marco del 168° período de sesiones de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, República Dominicana, mayo de 2018).

contributiva, así como también en consideraciones de índole extrafiscal.

II. Política fiscal y derechos humanos

La política fiscal constituye un campo idóneo para propender a la exigibilidad y realización de los derechos humanos y, en concreto, una herramienta para promover la atenuación de las desigualdades estructurales que padecen ciertos colectivos, entre ellos, las personas con discapacidad.

En ese sentido, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos ha estimado que los principios de derechos humanos constituyen un marco que apuntala las funciones clave de la política fiscal y la tributación, alertando el deber de los Estados de la región de tomar medidas pertinentes para un análisis integral de las políticas fiscales⁷.

Con indudable acierto, se ha destacado que una política tributaria es, en muchos sentidos, una política de derechos humanos. En efecto, se ha señalado que *“el hecho de que la estructura tributaria de un Estado sea regresiva o progresiva, así como los grupos y finalidades para los que conceden exenciones o deducciones, configuran la asignación de ingresos y activos en toda la población y, por tanto, influyen en los niveles de desigualdad y disfrute de los derechos humanos. Es preciso que las medidas adecuadas de redistribución por medio de los impuestos y otras políticas fiscales se consideren parte integrante de la determinación de garantizar el pleno respeto de los derechos humanos en toda la sociedad”*⁸.

No puede soslayarse que, al examinar las prácticas tributarias abusivas de las empresas y su impacto en los derechos humanos, se ha alertado que, a efectos de atenuar las desigualdades estructurales, los Estados deberían evaluar el impacto diferencial que sus políticas de tributación corporativa imponen

⁷ CIDH, 2017, “Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas”, ps. 174/177, disponible online en: [Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas](#).

⁸ Consejo de Derechos Humanos, Informe del Relator Especial sobre la Extrema Pobreza y los Derechos Humanos Philip Alston (27 de mayo de 2015), UN. Doc. A/HRC/29/31, párr. 53

sobre los diferentes grupos y, en particular, los que sufren discriminación estructural⁹.

Una agenda política de la discapacidad en materia fiscal debe incluir distintas medidas orientadas a la consecución de los bienes sociales más decisivos para la inclusión social de este colectivo. Entre otras demandas, se enuncian: favorecer la generación de mayor cantidad de renta, con reducción de la carga impositiva, o compensar la pérdida o minoración de renta como consecuencia del mayor gasto asociado a la discapacidad; promover el establecimiento de fórmulas de ahorro con tratamiento fiscal más benigno que permitan afrontar, en mejores condiciones, la respuesta a las necesidades vitales futuras; favorecer la accesibilidad de ciertos bienes, productos y servicios para suprimir o atenuar las restricciones en la participación en la vida social y económica; establecer medidas dirigidas hacia los empleadores, a fin de incentivar la contratación o el surgimiento de proyectos de emprendimiento, así como también tratos fiscales más favorables para las entidades integradas en el sector por la utilidad social que reportan, etc.¹⁰.

Cabe destacar que la Organización Mundial de la Salud, en su “Informe mundial sobre la discapacidad”, ha sostenido que, a fin de mejorar la asequibilidad de los bienes y servicios para las personas con discapacidad y compensar los costos adicionales asociados que padecen, deberían tenerse en cuenta, entre otras medidas, las “reducciones en los impuestos y aranceles sobre importaciones de

productos médicos duraderos y tecnologías auxiliares”¹¹.

En ese marco, la protección de la discapacidad a través de acciones positivas encuentra expresa consagración en la Constitución Nacional, en cuanto establece el deber del Congreso Nacional de “*legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de (...) las personas con discapacidad*” (cfr. art. 75, inc. 23). Un temperamento similar adoptan algunas constituciones locales¹².

Desde los comienzos del sistema interamericano de derechos humanos, se han reivindicado los derechos de las personas con discapacidad. En ese sentido, ya en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, adoptada en 1948, se reconoce que “*toda persona tiene derecho a la seguridad social que la proteja contra las consecuencias de la desocupación, de la vejez y de la incapacidad que, proveniente de cualquier otra causa ajena a su voluntad, la imposibilite física o mentalmente para obtener los medios de subsistencia*” (art. XVI).

Luego, el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de “San Salvador”¹³, establece la protección específica del colectivo de los

⁹ Documento “Prácticas tributarias abusivas de las empresas y su impacto en los Derechos Humanos en las Américas”, 2018, disponible online en: [Prácticas tributarias abusivas de las empresas y su impacto en los derechos humanos](#).

¹⁰ PÉREZ BUENO, Luis Cayo, “La fiscalidad en la agenda política y en la acción representativa del movimiento social de la discapacidad”, en PÉREZ BUENO, Luis Cayo, *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo. Estudio en homenaje a Miguel Cruz Amorós*, Ediciones Cinca, Madrid, 2017, ps. 27/28.

¹¹ Organización Mundial de la Salud y Banco Mundial, “Informe Mundial sobre la Discapacidad”, Malta, 2011.

¹² Por ejemplo, el art. 80, inc. 7º, de la Constitución porteña dispone que la Legislatura de la Ciudad “*Legisla y promueve medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato*” respecto de las personas “*con necesidades especiales*”. En el debate constituyente, el convencional Ibarra resaltó la preferencia de utilizar la locución “*personas con necesidades especiales*”, “*para que no se marque su discapacidad, sino una capacidad diferente*” (ver el debate constituyente vinculado con el art. 42 de la CCABA, referido, concretamente, a dicho colectivo; disponible online en: www.infoleg.gov.ar).

¹³ Dicho instrumento fue aprobado por la ley 24.658 (B.O. 17/7/1996).

“minusválidos”, al señalar que *“toda persona afectada por una disminución de sus capacidades físicas o mentales tiene derecho a recibir una atención especial con el fin de alcanzar el máximo desarrollo de su personalidad”*, a cuyo fin los Estados partes se comprometen a adoptar las medidas necesarias. Dicho colectivo también es especialmente considerado en lo concerniente al derecho al trabajo (art. 6°) y al derecho a la educación (art. 13).

Asimismo, la Convención Interamericana para la eliminación de todas las formas de Discriminación contra las Personas con Discapacidad¹⁴ —primer instrumento internacional de derechos humanos específicamente dedicado a las personas que integran este colectivo— define a la discapacidad como *“una deficiencia física, mental o sensorial, ya sea de naturaleza permanente o temporal, que limita la capacidad de ejercer una o más actividades esenciales de la vida diaria, que puede ser causada o agravada por el entorno económico y social”* (art. I, ap. 1), y prevé que el término *“discriminación contra las personas con discapacidad”* significa toda distinción, exclusión o restricción basada en una discapacidad, antecedente de discapacidad, consecuencia de discapacidad anterior o percepción de una discapacidad presente o pasada, que tenga el efecto o propósito de impedir o anular el reconocimiento, goce o ejercicio por parte de las personas con discapacidad, de sus derechos humanos y libertades fundamentales (art. I, ap. 2, inc. a). A su vez, aclara que no constituye discriminación la distinción o preferencia adoptada por un Estado parte a fin de promover la integración social o el desarrollo de las personas con discapacidad, siempre que la distinción o preferencia no limite en sí misma el derecho a la igualdad de las personas con discapacidad y que los individuos con discapacidad no se vean obligados a aceptar tal distinción o preferencia (art. I, ap. 2, inc. b). Asimismo, establece los compromisos de los Estados para lograr los objetivos de la convención, entre otros, la adopción de *“medidas de carácter legislativo,*

social, educativo, laboral o de cualquier otra índole, necesarias para eliminar la discriminación contra las personas con discapacidad y propiciar su plena integración en la sociedad”, incluyendo un listado enumerativo de posibles acciones (art. III).

Por otra parte, la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad¹⁵ define a las personas con discapacidad como *“aquellas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales a largo plazo que, al interactuar con diversas barreras, puedan impedir su participación plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones con las demás”* (art. 1°)¹⁶.

Para favorecer la plena inclusión de las personas con discapacidad los Estados parte se comprometen a realizar *“ajustes razonables”*, entendidos como *“las modificaciones y adaptaciones necesarias y adecuadas que no impongan una carga desproporcionada o indebida, cuando se requieran en un caso particular, para garantizar a las personas con discapacidad el goce o ejercicio, en igualdad de condiciones con las demás, de todos los derechos humanos y libertades fundamentales”* (art. 2°).

Asimismo, se prevé que *“a fin de promover la igualdad y eliminar la discriminación, los Estados partes adoptarán todas las medidas pertinentes para asegurar la realización de ajustes razonables”* (art. 5°, apartado 3), y que *“no se considerarán discriminatorias, en virtud de la presente Convención, las medidas específicas que sean necesarias para acelerar o lograr la igualdad de hecho de las personas con discapacidad”* (art. 5°, apartado 4).

Cabe mencionar que, según lo establecido por el Comité sobre las Personas con Discapacidad, *“una ley que se aplique con imparcialidad puede tener un efecto discriminatorio si no se*

¹⁴ Aprobada mediante la ley 25.280 (B.O. 4/8/2000).

¹⁵ En nuestro país, la citada Convención fue aprobada por la ley 26.378 (B.O. 9/6/2008), con jerarquía constitucional otorgada mediante la ley 27.044 (B.O. 22/12/2014).

¹⁶ De acuerdo con su preámbulo, *“la discapacidad es un concepto que evoluciona y que resulta de la interacción entre las personas con deficiencias y las barreras debidas a la actitud y al entorno que evitan su participación plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones con las demás”*.

toman en consideración las circunstancias particulares de las personas a las que se aplique”¹⁷.

No puede soslayarse que la Corte Interamericana de Derechos Humanos destacó que, en las aludidas Convenciones, se tiene en cuenta el modelo social para abordar la discapacidad, lo cual implica que dicha condición no se define, exclusivamente, por la presencia de una deficiencia física, mental, intelectual o sensorial, sino que se interrelaciona con las barreras o limitaciones que socialmente existen para que las personas puedan ejercer sus derechos de manera efectiva¹⁸.

En nuestro país, el Código Civil y Comercial de la Nación, en su art. 48 sobre “inhabilitados”, establece que, a los fines de la norma, “se considera persona con discapacidad, a toda persona que padece una alteración funcional permanente o prolongada, física o mental, que en relación a su edad y medio social implica desventajas considerables para su integración familiar, social, educacional o laboral”. Dicha definición es luego reiterada en el art. 2448 del citado Código, vinculado con la porción legítima, en cuanto contempla la posibilidad de efectuar una mejora a favor de los descendientes o ascendientes “con discapacidad”¹⁹.

La citada legislación de fondo reproduce el concepto de discapacidad previsto en el art. 2° de la ley 22.431 de “Sistema de protección integral de los discapacitados”²⁰, aunque, a tenor de las más actuales concepciones, ha quedado superada la impropia alusión que hace dicha ley a las personas “discapacitadas”.

¹⁷ Cuadernillo de Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos n° 14: “Igualdad y no discriminación”, disponible online en: <https://www.corteidh.or.cr/sitios/libros/todos/docs/cuadernillo14.pdf>.

¹⁸ CIDH, “Furlán y familiares vs. Argentina”, sentencia del 31 de agosto de 2012.

¹⁹ No puede obviarse que, en ocasiones, la legislación, de modo impreciso y anticuado, utiliza otros términos como “incapacitado”, “minusválido”, o “lisiado”, como sinónimos, para hacer referencia a una misma realidad, circunstancia que genera mayores confusiones.

²⁰ B.O. 20/3/1981.

Incluso, la ley mencionada refiere, de un modo inadmisibles y segregativo, a las “personas normales”, por oposición a las amparadas por la ley, expresión que no se compadece con los principios que emergen de la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad²¹.

Finalmente, advertimos que la ley 22.431 instituye un sistema de protección integral para los integrantes de dicho colectivo, tendiente a asegurarles su atención médica, su educación y su seguridad social, así como también a concederles “*las franquicias y estímulos*”²² que permitan, en lo posible, neutralizar la desventaja que la discapacidad les provoca y les den oportunidad, mediante su esfuerzo, de desempeñar en la comunidad un rol equivalente al que ejercen las personas que no padecen una discapacidad (art. 2°). En su marco, la norma le dedica un artículo específico a regular una deducción especial en el “Impuesto a las Ganancias” para favorecer el empleo de personas con discapacidad (art. 23), aspecto que luego examinaremos.

III. La evolución del principio de igualdad y las acciones positivas

La Constitución Nacional recoge el principio de igualdad ante la ley, con un claro y expreso reconocimiento en su art. 16, además de incluir otras alusiones en distintas normas.

Por su parte, la jurisprudencia tradicional de la Corte Suprema de Justicia se ha ocupado de

²¹ Asimismo, la ley 24.901 de “Sistema de prestaciones básicas en habilitación y rehabilitación integral a favor de las personas con discapacidad” (B.O. 5/12/1997), define a las personas “con discapacidad” de un modo sustancialmente análogo a la ley 22.431. En ese sentido, señala que se entiende por persona “con discapacidad”, “conforme lo establecido por el artículo 2° de la ley 22.431, a toda aquella que padezca una alteración funcional permanente o prolongada, motora, sensorial o mental, que en relación a su edad y medio social implique desventajas considerables su integración familiar, social, educacional o laboral”.

²² Cabe resaltar que la Constitución Nacional, en la denominada “Cláusula del progreso” (art. 75, inc. 18), alude a las “recompensas de estímulo”, en cuyo marco se han considerado incluidas las exenciones tributarias por motivos extrafiscales.

interpretar el concepto de igualdad jurídica que surge de la citada norma²³.

En ese sentido, el máximo tribunal federal ha señalado que “la garantía de igualdad consagrada por el art. 16 de la Constitución Nacional no obsta a que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes, con tal que la (distinción) no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas, aunque su fundamento sea opinable”²⁴.

En síntesis, se ha destacado que debe tratarse de la misma manera a quienes se encuentren en idénticas circunstancias, pero que el legislador puede contemplar situaciones que considere diferentes y fijar tratamientos dispares, y tal facultad está librada a la discreción legislativa. Por ello, en principio, se prohíbe a los jueces enjuiciarlas, salvo que la ley haya incurrido en arbitrariedad, entendiéndose por tal a una irrazonable formación de géneros y especies legales, de los que debiera haber resultado que a iguales antecedentes se imputara iguales consecuentes.

Pero el principio de igualdad, asociado a la idea de no arbitrariedad, ha evolucionado a la par que se han reformulado también los fines del Estado, frente a la evidencia de que dicha perspectiva no es suficiente para combatir situaciones de desigualdad estructural y dismantelar las condiciones que excluyen a ciertos grupos, sistemática e históricamente, de los ámbitos que son relevantes para su autonomía y sus planes de vida.

La nueva impronta constitucional se ha visto reforzada en la reforma de 1994, en la cual se adoptaron normas que ampliaron el carácter tuitivo del derecho a la igualdad y la proyección del principio de “no discriminación” en el ordenamiento jurídico argentino²⁵, a la par que,

con la recepción de los principales instrumentos de derechos humanos con jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22), se proyectó el derecho a la igualdad en su perspectiva genérica²⁶, como también mediante instrumentos específicos destinados a erradicar la discriminación de determinados grupos, sobre la base de factores tales como, entre otros, la discapacidad²⁷.

En el moderno planteo de la tutela jurídica de la igualdad, su reconocimiento constitucional veda no sólo la discriminación, sino también aquellas normas que crean o perpetúan estructuras generalizadas de sometimiento. De este modo, la noción de igualdad estructural o como “no sometimiento” se presenta como una instancia superadora de la concepción individualista de la igualdad, permitiendo acercar la tutela de los derechos a estos grupos desaventajados²⁸.

Al respecto, menciona Saba, con cita a Owen Fiss, que la igualdad entendida como inexistencia de opresión, sometimiento o exclusión, alude al imperativo moral de igual libertad como precondition para la autonomía de las personas²⁹.

En ese marco, la Constitución Nacional consagra las acciones positivas o afirmativas³⁰, las cuales se erigen en un mecanismo de apuntalamiento de la tolerancia en una

interponer la acción de amparo contra “cualquier forma de discriminación” y en lo relativo a otros derechos de incidencia colectiva.

²⁶ Por ejemplo, la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre (art. II); la Declaración Universal de Derechos Humanos (art. 2 y 7); el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 2.2.1. y 26); el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (arts. 2 y 3); la Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 1.1. y 24).

²⁷ SAGÜÉS, María Sofía, “Discriminación estructural, acciones afirmativas y litigio estratégico”, *Jurisprudencia Argentina*, 2017-III, ps. 1084/1106, cita online: TR LALEY AR/DOC/3896/2017.

²⁸ SAGÜÉS, María Sofía, “Discriminación estructural, acciones afirmativas y litigio estratégico”, op. cit.

²⁹ SABA, Roberto, *Más allá de la igualdad formal ante la ley. ¿Qué les debe el Estado a los grupos desaventajados?*, Siglo XXI, Buenos Aires, 2016, p. 27 y ss.

³⁰ Arts. 37 y 75, inc. 23, de la CN.

²³ CSJN, Fallos: 123:106; 151:359; 184:398; 272:231; 263:545; 238:60; 256:513; 263:46.

²⁴ CSJN, Fallos: 299:181; 300:194, 1049, 1087; 301:1185; 302:192; 305:823; 310:849, 943, 1080; 311:1451, 2781; 312:840, entre muchos otros.

²⁵ V. gr., el art. 37, segundo párrafo, y el art. 75, incisos 23 y 19. A mayor abundamiento, desde una perspectiva adjetiva, el art. 43, segundo párrafo, de la CN acuerda una amplia legitimación procesal para

sociedad pluralista y que pueden contribuir a la vocación de superación de la discriminación estructural³¹.

Ocurre que las personas que padecen los efectos de la desigualdad estructural requieren medidas de acción positiva reparadoras o transformadoras para lograr la igualdad real de oportunidades para el ejercicio de sus derechos³².

En lo que aquí interesa, el art. 75, inc. 23, de la Constitución Nacional consagra el deber del Poder Legislativo de promover acciones positivas que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos en el texto constitucional y en los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular, respecto de las personas con discapacidad, entre otros colectivos.

De allí que sostenga Saba que el reconocimiento constitucional de las acciones afirmativas vino a confirmar que la concepción de igualdad como “no exclusión” debe complementar la idea de igualdad como “no discriminación” y, de este modo, esta versión combinada de la igualdad ante la ley es la que debe guiar la más moderna interpretación del art. 16 de la Constitución Nacional y la resolución de casos en los que esa igualdad se encuentra vulnerada por actos u omisiones del Estado o de los particulares³³.

No puede soslayarse que la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el emblemático caso “Furlán” —vinculado con los

derechos de un niño con discapacidad—, entendió que los países no solo deben abstenerse de vulnerar sus derechos, sino que están obligados a adoptar medidas positivas en función de sus necesidades especiales de protección (párrafos 133 y 134)³⁴.

En nuestra disciplina jurídica, son bien conocidas las distintas proyecciones del principio de igualdad en materia tributaria, al aludirse a la igualdad “ante” la ley, “en” la ley, “por” la ley —faceta en la que cabe profundizar a los efectos de esta colaboración— y de las partes de la relación jurídico tributaria³⁵.

Al explicar la directiva de igualdad *por* la ley, destaca Casás que la igualdad constituye un valor del más elevado rango y proyecciones en el campo axiológico. Sucede que es la propia Constitución Nacional la que contiene —no solo en las atribuciones del Congreso Nacional en distintos incisos de su art. 75, sino también en los instrumentos de Derechos Humanos de análoga jerarquía— directivas perentorias al Poder Legislativo para propiciar, en términos amplios, la igualdad por medio de la ley³⁶.

Se trata de la igualdad, no ya “en” o “ante”, sino “mediante” la ley como instrumento de transformación social en pos de una sociedad más igualitaria, a la que alude Arístides Corti³⁷.

³¹ SAGÜÉS, María Sofía, “Discriminación estructural, acciones afirmativas y litigio estratégico”, op. cit.

³² CLÉRICO, Laura; y ALDAO, Martín, “De la inclusión como igualdad en clave de redistribución y reconocimiento. Rasgos, potencialidades y desafíos para el derecho constitucional interamericano”, disponible online en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3655/14.pdf>.

³³ SABA, Roberto, “(Des)Igualdad Estructural”, en ALEGRE, Marcelo y GARGARELLA, Roberto (coords.), *El derecho a la igualdad. Aportes para un constitucionalismo igualitario*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, disponible online en: <https://www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/38411-desigualdad-estructural>.

³⁴ CIDH, “Furlán y familiares vs. Argentina”, sentencia del 31 de agosto de 2012. Asimismo, el citado tribunal enfatizó que las personas con discapacidad, a menudo, son objeto de discriminación a raíz de su condición, razón por la cual los Estados deben adoptar las medidas de carácter legislativo, social, educativo, laboral “o de cualquier otra índole”, necesarias para que toda discriminación asociada con las discapacidades sea eliminada, y para propiciar la plena integración de esas personas en la sociedad (ver, en similar sentido, CIDH, “Ximenes López vs. Brasil”, sentencia del 4 de julio de 2016).

³⁵ VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 370.

³⁶ CASÁS, José O., “El principio de igualdad en el ‘Estatuto del Contribuyente’” (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la jurisprudencia de la República Argentina), *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, n° 3, 1997, ps. 57/96, en particular, p. 88.

³⁷ CORTI, Arístides Horacio M., “De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A.

Con acierto, se ha afirmado que *“esta obligación de procurar la igualdad de hecho no sólo supone la necesidad de que el ordenamiento jurídico disponga de mecanismos específicos a tal fin, sino también la necesidad de que sean utilizadas para ello aquellas otras instituciones jurídicas (cual es el caso del tributo) que, habiendo sido pensadas para otras finalidades, presentan una especial idoneidad para el logro de esos objetivos que la Constitución propugna”*³⁸.

El principio de igualdad en su formulación moderna se orienta a poner el acento en la *“igualdad como situación”* y a cuyo servicio se justifica el mencionado principio. En efecto, la igualdad es ciertamente un objetivo fundamental en la Constitución, pero no es un objetivo que se agote en sí mismo, sino que tiene un claro valor instrumental, ya que la igualdad por la igualdad misma es algo que carece por completo de sentido. Así, pues, *“el verdadero sentido que la igualdad tiene es el de situar a los ciudadanos en unas condiciones tales que puedan desde ellas acceder a otros bienes superiores, protegidos constitucionalmente y que, eso sí, pueden considerarse objetivos supremos de la Constitución”*³⁹.

Sucede que *“la adecuación de una ley al principio de igualdad no puede ser juzgada tanto desde un punto de vista formal —por su aplicación igual y por igual a todos los ciudadanos—, sino desde un punto de vista sustancial, y por razón de los efectos que produce”*. Es decir, si esa ley consigue en su aplicación mantener en la misma proporción las situaciones de igualdad relativa preexistentes entre los distintos individuos antes de ser aplicada la ley, y reconducir las situaciones de

discriminación a situaciones de igualdad relativa. En definitiva, *“son justamente los resultados que desean obtenerse a la luz de la igualdad como situación lo que debe inspirar el modus operandi del derecho. Y será esta consideración, y no otra, la que nos dé la medida de la justicia de una ley”*⁴⁰.

Si bien la búsqueda de la igualdad sustancial excede su consideración en el ámbito tributario, cabe destacar que, ya en 1928, al convalidar la progresividad en el impuesto inmobiliario, la Corte Suprema de Justicia aseveró que *“no es la nivelación absoluta de los hombres lo que se ha proclamado, sino su igualdad relativa, propiciada por una legislación tendiente a la protección en lo posible de las desigualdades naturales”*, y que *“el impuesto es considerado hoy, no solo como cuota que corresponde a cada habitante para subvenir a los gastos públicos, sino también como el instrumento político económico principal que regula y fomenta la riqueza del país apreciando las facultades de los contribuyentes para soportar las cargas sociales”*⁴¹. Ocurre que los propósitos de justicia social perseguidos a través del impuesto no se encuentran al margen de la Constitución Nacional⁴².

Cabe resaltar que el máximo tribunal federal, en el conocido precedente *“García María Isabel”*, ha razonado que el imperativo constitucional de estipular respuestas especiales y diferenciadas para los sectores más vulnerables, a fin de asegurarles el pleno y efectivo goce de los derechos, *“resulta transversal a todo el ordenamiento jurídico, proyectándose concretamente a la materia tributaria, ya que no es dable postular que el Estado actúe con una mirada humanista en ámbitos carentes de contenido económico inmediato (libertades de expresión, ambulatoria o tránsito, etc.) y sea insensible al momento de definir su política fiscal. Es que, en definitiva, el sistema tributario no puede*

(coord.), *Estudios de Derecho Constitucional Tributario, en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*, Depalma, Buenos Aires, 1994, p. 286.

³⁸ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria”, en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero – Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980, p. 130.

³⁹ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria”, op. cit., p. 130.

⁴⁰ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria”, op. cit., p. 130.

⁴¹ CSJN, 20/6/1928, “Díaz Vélez, Eugenio c/Provincia de Buenos Aires”, Fallos: 151:359.

⁴² CSJN, 21/7/1941, “Dolores Cobo de Macchi c/Provincia de Córdoba”, Fallos: 190:231.

desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar como un compartimento estanco, destinado a ser autosuficiente ‘a cualquier precio’, pues ello lo dejaría al margen de las mandas constitucionales”⁴³.

En ese contexto, debe quedar deslindado que, cuando las normas contemplan a la discapacidad como un dato relevante para aminorar la carga tributaria de los sujetos pasivos, pueden tener en vistas una adecuada mensuración de la capacidad contributiva de las personas con discapacidad —quienes, como se verá, ven menguada dicha capacidad para soportar el gasto público—, así como también facilitar el acceso para tales personas a ciertos bienes, o promover a aquellas personas humanas o jurídicas que, de diverso modo, atiendan o promuevan las necesidades de dicho colectivo, en cuyo caso la norma se mueve, preferentemente, en el campo de los fines extrafiscales del tributo.

En efecto, es posible advertir la existencia de dos tipos de normas. Por una parte, aquellos preceptos cuyo fundamento no es otro que la existencia de una capacidad contributiva diferente, debido al mayor nivel de gastos o de atención que precisan las personas con discapacidad. En segundo término, otras disposiciones que pretenden actuar con fines extrafiscales, ya sea incentivando determinadas actividades o conductas, o bien facilitando el acceso de personas con discapacidad a ciertos elementos útiles para el desarrollo pleno de su vida⁴⁴.

En cualquier caso, no puede soslayarse que, en rigor, los fines fiscales y extrafiscales de la imposición constituyen aspectos inescindibles desde una óptica jurídica.

Como se ha señalado con acierto, “es posible manifestar que las minoraciones de tipo estructural se dirigen fundamentalmente a la especificación del contenido y límites de la capacidad contributiva, pero que con carácter

secundario también satisfacen exigencias de índole no fiscal; al contrario, en los beneficios, el objetivo prioritario se dirige a plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público, y accesoriamente pueden encaminarse a delimitar de manera más concreta la capacidad para contribuir de determinados sujetos, la cual en ocasiones es más aparente que real”⁴⁵.

Con ese enfoque, las sustracciones y minoraciones responden a criterios fiscales y extrafiscales de manera conjunta, aunque el grado en el que reflejan uno y otro de esos criterios es producto de la *ratio* promocional o de la *ratio* contributiva que el legislador haya asignado a la norma⁴⁶.

IV. El principio de capacidad contributiva

Los principios de igualdad y no discriminación, así como también el mandato constitucional de protección al colectivo examinado, deben conjugarse con los principios de justicia material, de análoga jerarquía, que ordenan la tributación, entre ellos, el principio de capacidad contributiva.

No es una novedad que, por exigencia de la Constitución Nacional, el legislador está obligado a gravar hechos reveladores de capacidad contributiva, de manera que la norma tributaria se nutre de un verdadero juicio de valor sobre la aptitud para contribuir. Sin embargo, ello no es suficiente, ya que el estándar que impone el citado principio de capacidad contributiva, exige que la cuota tributaria se correlacione con dicha aptitud.

En su perspectiva *absoluta*, la capacidad contributiva supone la potencia abstracta de la riqueza poseída, la que es relevante en el momento de elegir los hechos imposables, mientras que, en su vertiente *relativa*, opera al momento de cuantificar cada obligación

⁴³ CSJN, 26/3/2019, “García María Isabel c/AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos: 342:411.

⁴⁴ NIETO MONTERO, Juan José, “La protección de las personas con discapacidad a través del sistema tributario en el derecho español”, *Revista Direito e Desenvolvimento*, año 2, n° 4, julho/dezembro, 2011.

⁴⁵ VELARDE ARAMAYO, María Silvia, *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid 1997, ps. 58/59. A modo de ejemplo, menciona que las deducciones por “gastos de enfermedad” buscan modular una capacidad contributiva disminuida, pero al mismo tiempo suponen una medida de protección de la salud.

⁴⁶ VELARDE ARAMAYO, María Silvia, *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*, op. cit., p. 59.

tributaria, al intentar equiparar el peso de los distintos hechos imposables para concurrir al gasto público, como cuantificación de la concreta prestación impositiva⁴⁷.

En este último sentido, la base imponible permite ajustar la capacidad contributiva *ab initio* contemplada a cada caso concreto⁴⁸, siendo el ejemplo más nítido los impuestos sobre la renta, en los que la configuración de la base imponible permite adecuar la consideración absoluta de la riqueza poseída al caso particular de cada contribuyente, mediante la conjugación de determinadas variables (detracciones, deducciones, aminoraciones, etc.). De este modo, sujetos que tengan el mismo ingreso en forma cuantitativa podrán ser tratados en diferente forma, dependiendo, entre otras variables, del diverso origen o fuente de sus rentas, su destino, los gastos necesarios para obtenerlas, el cálculo de sus necesidades y de su grupo familiar. Se logra de esta forma “*la operatividad no sólo del principio de capacidad contributiva, sino además de todo el resto de principios jurídicos y constitucionales de la tributación (de igualdad, de generalidad, de justicia, de progresividad, de no confiscatoriedad, etc.), como así también del resto del ordenamiento (v. gr., protección de la familia, progreso social, etc.)*”. Sucede que el tributo debe recaer sobre la riqueza remanente de los particulares, una vez que los sujetos han detruido una porción de ella, destinada a satisfacer sus necesidades

⁴⁷ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, “El principio de capacidad contributiva como basamento constitucional del tributo y de sus especies”, *La Ley*, cita online: 0003/015128.

⁴⁸ En efecto, el principio constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad contributiva pierde toda razón de ser si se rompe el hilo lógico y jurídico que debe ligar la capacidad económica del contribuyente con la cuantía de la prestación, pues de poco serviría una adecuada contemplación de la capacidad económica gravable por parte del hecho imponible si al definir la base se acoge de forma parcial o inadecuada el elemento objetivo o material del hecho imponible (GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, “La capacidad contributiva: su recepción en el hecho imponible, la base y el tipo”, I Conferencia Internacional de Derecho Tributario, Instituto Guatemalteco de Derecho Tributario).

básicas más o menos comunes, y a reproducir sus fuerzas de trabajo⁴⁹.

En ese marco, existen ciertas normas directamente destinadas a valorar las circunstancias familiares del contribuyente, tales como las deducciones por ascendientes, por hijos y otras análogas. La situación familiar del contribuyente condiciona sus necesidades y, por lo tanto, su capacidad económica para contribuir. No puede obviarse que garantizar la dignidad de la persona y su libre desarrollo, exige no ya un “mínimo exento”⁵⁰, sino una suficiencia de recursos en el seno de la familia, la cual constituye la cédula de cualquier comunidad humana⁵¹.

Asimismo, se ha señalado que la capacidad contributiva del individuo es el fundamento del deber de obtención de los fines comunes e indica la cantidad de riquezas que legítimamente puede ser cobrada con fines solidarios dentro de los límites que facilitan la libre iniciativa económica privada y, además, la dirección y la coordinación hacia fines sociales de la actividad pública y privada. Ocurre que la capacidad contributiva constituye “*el presupuesto, límite y fundamento del pago y consiste en la idoneidad del sujeto a ser coactivamente sometido a la potestad tributaria según los criterios de progresividad*”⁵².

⁴⁹ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, “El principio de capacidad contributiva como basamento constitucional del tributo y de sus especies”, op. cit.

⁵⁰ Enseña Moschetti que se requiere que “*cada tributo respete por lo menos ese elemento esencial de personalización que es el mínimo vital. La posesión de una renta no superior a lo que es estrictamente necesario para la existencia, o el consumo de un bien de primera necesidad, en lugar de demostrar capacidad contributiva manifiestan un estado de necesidad. La aptitud para contribuir a los gastos públicos comienza sólo después de que hayan sido satisfechas las necesidades personales y familiares*” (MOSCHETTI, Francisco, *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 267).

⁵¹ HERRERA MOLINA, Pedro M., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, ps. 106/107.

⁵² AMATUCCI, Andrea; y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, “El concepto de tributo”, en AMATUCCI, Andrea (director), *Tratado de Derecho Tributario*, tomo II, Temis, Bogotá, 2001, p. 7.

En lo que incumbe al colectivo examinado, se ha advertido que la situación de las personas con discapacidad no afecta al presupuesto de hecho en sí, sino a la estructura de la concreta obligación tributaria, especialmente, en aquellos impuestos que tienen en consideración las circunstancias personales del individuo⁵³.

Desde esa perspectiva, el ordenamiento jurídico no puede desconocer la menor capacidad contributiva que la situación de discapacidad supone, circunstancia que debe quedar plasmada en los distintos impuestos que forman parte del sistema tributario.

Acontece que la menor capacidad de generar ingresos, por causas vinculadas con la propia situación de discapacidad, se anuda a un mayor gasto originado, precisamente, por dicha discapacidad. De allí que se postule que el denominado “agravio comparativo por razón de discapacidad” debería informar todo el diseño de las políticas públicas de inclusión a fin de compensar o mitigar sus apreciables y negativas repercusiones⁵⁴.

La existencia de mayores costos directos e indirectos que impactan en las personas con discapacidad y sus familias es elocuente, ya que deben afrontar gastos extras en productos y servicios específicos —tales como ayudas técnicas, rehabilitación, asistencia personal y adaptación de la vivienda—, así como también en artículos que no son específicos, pero son necesarios debido a la discapacidad (por ejemplo, mejor cobertura de seguro o viajes en transporte público). Al mismo tiempo, hay una pérdida de ingresos resultante de la baja

empleabilidad de las personas con discapacidad, así como del impacto que tiene en la economía de las familias el cuidado y la asistencia de una persona con discapacidad⁵⁵.

Por ello, la capacidad contributiva de las personas con discapacidad requiere considerar el aludido “efecto sobrecoste”, así como también sus más reducidas oportunidades laborales, circunstancia que, con frecuencia, suele traducirse en unos ingresos promedio menores⁵⁶.

En ese sentido, la situación de discapacidad genera, de forma nítida, una capacidad contributiva diferente en las personas que se encuentran en ella desde una perspectiva puramente relativa: ante dos sujetos que obtengan iguales índices de riqueza y tengan situaciones en todo equiparables, excepto en el hecho de que uno de ellos presente una discapacidad, habrá que considerar que sus capacidades contributivas no son iguales, por lo que lógicamente su tributación debe variar⁵⁷.

Conectado con lo anterior, cabe destacar que la Corte Suprema, en el precedente “García, María Isabel”, ya citado, ha entendido que la falta de consideración de la vulnerabilidad de cierto colectivo —en dicho caso, los jubilados— como pauta de diferenciación tributaria supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son, desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga, colocando al colectivo afectado en una situación de notoria e injusta desventaja. En ese sentido, sostuvo que “*el análisis integral de la capacidad contributiva implica que la equiparación de un jubilado en condiciones de mayor vulnerabilidad con otro que no se encuentra en esa situación, pasa por alto el*

⁵³ DÍAZ CALVARRO, Julia María, “El principio de capacidad y los fines extrafiscales de los tributos como justificación de los beneficios fiscales a las personas con discapacidad”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, nº 34, 2018, disponible online en: www.academia.edu.; y GONZÁLEZ - CUÉLLAR SERRANO, M. L.; MARÍN - BARNUEVO FABO, D.; y ZORNOZA PÉREZ, J., *Las situaciones de discapacidad en el ordenamiento tributario*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 2002, p. 22.

⁵⁴ PÉREZ BUENO, Luis Cayo, “La fiscalidad en la agenda política y en la acción representativa del movimiento social de la discapacidad”, op. cit., ps. 25/26.

⁵⁵ VÁSQUEZ, Alberto; y HUERTAS, Karina, “Construyendo políticas fiscales inclusivas para las personas con discapacidad”, *Iniciativa por los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado, p. 3.

⁵⁶ CRUZ AMORÓS, Miguel, “Panorámica general de la fiscalidad de las personas con discapacidad”, *Anuario Jurídico Secciones del ICAM*, 2021, ps. 327/336.

⁵⁷ NIETO MONTERO, Juan José, “La protección de las personas con discapacidad a través del sistema tributario en el derecho español”, op. cit.

hecho evidente de que el mismo ingreso no impactará de igual manera en un caso que en otro, insumiendo más gastos en el primero que en el segundo. Dicho de otro modo: la misma capacidad económica —convertida sin más por el legislador en capacidad contributiva— está destinada a rendir en ambos casos de manera diferente, desigualando en la realidad lo que el legislador igualó”. Dichas consideraciones resultan aplicables *mutatis mutandis* a las personas que se encuentran en situación de discapacidad.

No puede obviarse que la Corte Constitucional de Colombia —en un caso diverso, vinculado con el “Impuesto al Valor Agregado”, respecto de la adquisición de ciertos productos femeninos— señaló que dicho impuesto viola el principio de equidad tributaria y constituye una discriminación para las mujeres “por imponer barreras al acceso de tecnologías que actualmente permiten el pleno ejercicio del derecho a la dignidad de las mujeres en edad fértil”, con un impacto desproporcionado para aquellas que tienen una baja capacidad adquisitiva. Asimismo, agregó que “la afectación del principio de equidad tributaria incide directamente en la garantía del derecho a la igualdad material de las mujeres, en especial, de escasos recursos, puesto que establece barreras en la adquisición de tecnologías de la dignidad y no existen políticas vigentes que contrarresten tal situación”⁵⁸.

En definitiva, la situación de discapacidad no puede ser soslayada en la imposición directa, así como tampoco en los impuestos que gravan el consumo, especialmente, cuando los bienes o servicios adquiridos no tienen un matiz de voluntariedad⁵⁹ y resultan indispensables para

mejorar sus condiciones de vida y promover su plena participación en la sociedad.

V. Los fines extrafiscales en la tributación

La temática vinculada con la función extrafiscal de los tributos —en la cual encuentra fundamento buena parte de las franquicias impositivas con enfoque de discapacidad— no es novedosa y se ha atribuido a Von Prittwitz la temprana distinción entre los tributos fiscales y los de ordenamiento⁶⁰.

La utilización del tributo con fines de ordenación y, en general, con objetivos diversos a los meramente recaudatorios es tan antigua como el propio tributo, pues existen remotos testimonios que evidencian cómo los impuestos con tales fines ya estaban presentes en las primeras manifestaciones del fenómeno tributario⁶¹. Incluso, menciona Gerloff que Livio alude a la existencia de impuestos con fines de ordenamiento en la República Romana⁶².

De este modo, si bien el propósito primordial del tributo es allegar fondos al erario público, tal finalidad puede no ser la única presente en la norma tributaria, dado que se admite la posible presencia de motivaciones extrafiscales.

En ese contexto, se ha sostenido que el tributo se presenta como una figura ambivalente —o polivalente— en función de los distintos objetivos que le asigna el propio ordenamiento jurídico⁶³. Sin embargo, como lo esclarece Casado Ollero, una cosa es la idoneidad funcional del tributo como instituto dotado de cierta ductilidad para ser instrumentado directamente para la consecución de determinados fines y otra, bien

⁵⁸ Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-117, dictada el 14 de septiembre de 2018. En el citado pronunciamiento la Sala Plena decidió que la imposición del “Impuesto al Valor Agregado” a los productos de higiene femenina no tiene justificación constitucional razonable y, por el contrario, constituye una afectación desproporcionada a la igualdad y equidad tributaria frente al colectivo de las mujeres, de manera que la disposición impugnada resultaba inconstitucional.

⁵⁹ DÍAZ CALVARRO, Julia María, “El principio de capacidad y los fines extrafiscales de los tributos

como justificación de los beneficios fiscales a las personas con discapacidad”, op. cit.

⁶⁰ GERLOFF, Wilhem; y NEUMARK Fritz, *Tratado de Finanzas*, t. II, El Ateneo, Buenos Aires, 1956, p. 214.

⁶¹ CASADO OLLERO, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 41, n° 213, 1991, p. 456.

⁶² GERLOFF, Wilhem y NEUMARK Fritz, *Tratado de Finanzas*, op. cit., p. 220.

⁶³ SOLER ROCH, María Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, p. 35.

distinta, es la reconversión del tributo en una prestación coactiva “polivalente” que termine por perder su condición tributaria, lo que ocurriría cuando su esencia contributiva —o, más genéricamente, recaudatoria— quede anulada o sustituida por no importa qué finalidad extrafiscal⁶⁴.

No sorprende, entonces, que la recepción de la finalidad extrafiscal en el fenómeno tributario haya modulado las propias definiciones de tributo, tanto en los modelos doctrinarios, como en las legislaciones positivas⁶⁵. Sucede que el concepto de tributo ha adquirido una distinta significación a medida en que ha evolucionado la realidad social sobre la que se proyecta⁶⁶, la cual influye sobre su naturaleza, sus caracteres y sus fines⁶⁷.

Si resulta nítida —con carácter general— la necesidad de hacer permeables las instituciones y mecanismos jurídicos al sistema material de valores y garantías que consagra el texto constitucional, tal necesidad es aún más apremiante tratándose de un instituto jurídico de la flexibilidad y la plasticidad del tributo⁶⁸. En definitiva, el tributo se endereza a realizar, directamente, los fines constitucionales, dado que no se lo puede seguir considerando como una institución cerrada en sí misma que agota toda su eficacia en el instante que cumple con su función recaudadora, sino que, en tanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios

constitucionales⁶⁹. En cualquier caso, como resalta Casado Ollero, corresponde acudir al texto constitucional para establecer las posibilidades y los límites de la utilización extrafiscal del recurso tributario⁷⁰.

Cabe aclarar que la recepción de los fines extrafiscales es igualmente evidente en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia.

Desde épocas tempranas, ha señalado que el impuesto es considerado “no solo como cuota que corresponde a cada habitante para subvenir a los gastos públicos, sino también como instrumento político económico principal que regula y fomenta la riqueza del país apreciando las facultades de los contribuyentes para soportar las cargas sociales”⁷¹. A su vez, indicó que el impuesto debe responder, fundamentalmente, según nuestro sistema institucional, “a la finalidad de proveer de recursos al Estado para atender a los servicios de la administración, pero ello no excluye la función subsidiaria y cada día más importante de fomento y asistencia social, siempre también que no sea arbitraria o sectaria”⁷².

Más cerca en el tiempo, la Corte Suprema de Justicia señaló que “no deben descartarse los fines extra-fiscales que en la creación de hechos imponibles y la cuantificación de los tributos puede haber tenido el legislador, cuestiones propias del diseño de una política fiscal ajena a la intervención del Poder Judicial, salvo en caso de discriminación o distingo arbitrario o injusto”⁷³.

⁶⁴ CASADO OLLERO, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, op. cit., ps. 472 y 481.

⁶⁵ Por ejemplo, la legislación española enuncia, de un modo explícito, que los tributos, además de ser un medio para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución (art. 2º, apartado 1, segundo párrafo, de la Ley General Tributaria).

⁶⁶ QUERALT, J. M.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, séptima edición, Tecnos, Madrid, 1996, p. 96.

⁶⁷ AMATUCCI, Andrea; y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, “El concepto de tributo”, op. cit., p. 3.

⁶⁸ CASADO OLLERO, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, op. cit., p. 472.

⁶⁹ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria”, op. cit., p. 170.

⁷⁰ CASADO OLLERO, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, op. cit., p. 467.

⁷¹ CSJN, 20/6/1928, “Díaz Vélez, Eugenio c/Provincia de Buenos Aires”, Fallos: 151:359.

⁷² CSJN, 21/7/1941, “Dolores Cobo de Macchi”, Fallos: 190:231. Incluso, el máximo tribunal federal, a efectos de la determinación de las diversas categorías de contribuyentes, ha atendido a las motivaciones extrafiscales, ajenas a la mera capacidad contributiva de aquellos (CSJN, 3/3/1948, “Bonorino Ezeyza de Claypole Delia y otros c/Provincia de Buenos Aires”, Fallos: 210:284).

⁷³ CSJN, 13/5/2021, “Tabacalera Sarandí S.A. c/EN-AFIP-DGI s/proceso de conocimiento”, Fallos: 344:1051.

En definitiva, el máximo tribunal federal ha encontrado en el recurso tributario un instituto con suficiente idoneidad para coadyuvar al logro de distintos objetivos constitucionales, tales como el fomento, la asistencia social, el desarrollo, la regulación económica o, en forma más amplia, el bien común.

Resulta nítido, entonces, que el tributo se exhibe como un instrumento apropiado para concretar otros fines diversos a los meramente recaudatorios, de indudable rango constitucional, como lo es —en lo que aquí interesa— la tutela de los derechos de las personas con discapacidad.

En ese marco, hemos destacado que las exoneraciones se mueven preferentemente dentro del ámbito de la extrafiscalidad cuando promueven el acceso de personas con discapacidad a ciertos elementos necesarios para su pleno desarrollo. Es evidente que facilitarles determinadas herramientas y tecnologías resulta fundamental para que puedan participar, sin cortapisas, en la sociedad.

Análoga consideración cabe cuando las exenciones se encaminan a la promoción de aquellas instituciones o actividades que —de distintos modos y en términos amplios—, promuevan el bienestar y la integración de dicho colectivo.

No puede obviarse que, cuando las actividades de ciertos sujetos ayudan a promover la integración social de las personas que padecen alguna discapacidad, puede justificarse aminorar su carga tributaria.

Es que no parece contrario al deber de contribuir que tributen en menor grado aquellos cuya potencia económica satisface directamente intereses generales. Ocurre que un sistema tributario justo debe someter a menor imposición a quienes afecten su riqueza a la concreción del interés general, sin que por ello se quiebre el deber de contribuir⁷⁴.

⁷⁴ HERRERA MOLINA, Pedro M., *La exención tributaria*, op. cit., p. 110. En igual sentido, REZZOAGLI, Luciano, “Noción de extrafiscalidad: alcance y significado de los beneficios tributarios. Identificación, prevención y corrección del manejo corrupto de estos elementos”, *Revista Argentina de Derecho Tributario*, n° 14, 2005, p. 37. Pone de relieve Soler Roch que el fundamento jurídico

En ese sentido, se ha señalado que la atención a las personas con discapacidad debería ser un factor de consideración a la hora de matizar la capacidad contributiva de ciertos agentes sociales íntimamente relacionados con la discapacidad y, principalmente, la familia —en cuanto desarrolla tareas de cuidado y asistencia de las personas con discapacidad que no suministran los servicios públicos de asistencia social— y las entidades del tercer sector que atiendan a las necesidades de dicho colectivo⁷⁵.

Como lo apunta Herrera Molina, “*la capacidad económica puede ceder ante otras exigencias del principio de solidaridad*”, tales como la protección de “*los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos*”. No obstante ello, la primacía de los objetivos extrafiscales sobre el principio de capacidad contributiva no es absoluta sino instrumental y exige una ponderación concreta que puede plasmarse en dos criterios de control. Por un lado, si los resultados obtenidos por la medida extrafiscal son desproporcionados respecto del gasto fiscal, la medida será inconstitucional. Por otra parte, el juicio de constitucionalidad también será negativo si la medida extrafiscal favorece desproporcionadamente a los intereses particulares con relación al beneficio producido para el interés general⁷⁶.

El reconocimiento del principio de igualdad por la ley —al que ya hemos aludido— importa admitir que el Estado persiga, a través del

material de los incentivos fiscales se busca en la justificación misma del deber de contribuir, de modo que si la riqueza, en principio sujeta, se exime del cumplimiento de dicho deber y puede, por ello mismo, dedicarse a otros fines que redunden en interés público o que reduzcan, a través de una mayor participación de la riqueza privada, el volumen de las cargas públicas, el incentivo está plenamente justificado desde la perspectiva de los propios criterios materiales de reparto de las cargas públicas (SOLER ROCH, María Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, op. cit., ps. 39/40).

⁷⁵ CRUZ AMORÓS, Miguel, “Panorámica general de la fiscalidad de las personas con discapacidad”, op. cit.

⁷⁶ HERRERA MOLINA, Pedro M., *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, ps. 155/157.

instituto tributario, subsanar o disminuir las desigualdades, aunque debe quedar esclarecido que dicha finalidad extrafiscal no puede ser empleada para aplicar el tributo a supuestos en los que no existe una manifestación de capacidad contributiva, sino que dicho propósito permite que dos capacidades contributivas idénticas sean gravadas de modo diferente⁷⁷, aspecto que ha sido convalidado en la jurisprudencia del máximo tribunal federal.

El tributo se contempla, de este modo, a través de una reinterpretación de la conexión ingreso-gasto, haciendo suyos objetivos que la Constitución encarga a la vertiente del gasto público⁷⁸.

El hecho de que tales fines se persigan *directamente* por el tributo, esto es, sin recorrer el iter normal “imposición-ingreso-gasto”, de ningún modo hace desaparecer ni la función propia ni la naturaleza del tributo, sino que, únicamente, provoca la aceleración del resultado final, simplificando el procedimiento de realización⁷⁹.

Razona Checa González, siguiendo a Neumark, que “*la disminución de ingresos que tiene lugar en los impuestos con fines no fiscales suele suponer para la Hacienda una carga presupuestaria ‘per saldo’ menor que la que supondría el gasto destinado a lograr esa misma finalidad, y es que evidentemente, cuando el instrumento impositivo se utiliza de acuerdo a su tradicional finalidad de previa obtención de ingresos para posteriormente aplicarlos a los gastos públicos, se genera un mayor coste debido a la necesidad que existe de intercalar instancias burocráticas encargadas de recaudar y después de controlar el destino de los fondos*”⁸⁰.

⁷⁷ REVILLA, Pablo, “Principios constitucionales de igualdad, equidad y proporcionalidad”, en *Lecciones de Derecho Tributario. Obra en homenaje al académico Dr. Horacio A. García Belsunce*, La Ley, Buenos Aires, 2019, p. 270.

⁷⁸ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 14.

⁷⁹ CASADO OLLERO, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, op. cit., ps. 466/467.

⁸⁰ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, “Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los

Resulta, pues, indudable que tales tareas promocionales han motivado que los recursos e instrumentos de actuación financiera hayan adquirido un creciente nivel de versatilidad e intercambiabilidad, tanto institucional (un mismo instrumento o instituto jurídico cumple o se presta a cumplir distintas funciones) como funcional u operativa (una misma función o finalidad puede ser atendida por institutos o mecanismos financieros distintos)⁸¹.

Con todo, cabe tener siempre presente que el establecimiento de beneficios fiscales puede ser constitucionalmente legítimo e, incluso, venir exigido para la consecución de otros bienes u objetivos constitucionalmente protegidos, en cuyos casos la desigualdad de trato que supone ha de ofrecer una justificación razonable y proporcionada con el fin perseguido⁸².

VI. Consideraciones generales acerca de las exenciones tributarias

Más allá de que las técnicas desgravatorias a favor de personas con discapacidad o de aquellas personas humanas o jurídicas que, de algún modo, promuevan o atiendan las necesidades de este colectivo, pueden revestir diversa naturaleza, resulta nítido que las legislaciones emplean, de modo preferente, el mecanismo de la exención⁸³.

justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, nº 2, 1983, ps. 443/444.

⁸¹ CASADO OLLERO, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, op. cit., ps. 462/464.

⁸² HERRERA MOLINA, Pedro M., *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., p. 89.

⁸³ El deslinde con otras figuras cercanas, pero diversas, resulta esencial. La exención no puede ser confundida con la técnica delimitadora de la “no sujeción”, en la cual es el propio legislador quien, realizando una interpretación auténtica de la hipótesis de incidencia, regula de manera positiva situaciones o sujetos no alcanzados por el tributo, aunque sin ninguna eficacia jurídica. En ese sentido, enseña Sainz de Bujanda que el concepto de no sujeción adopta, en ocasiones, un perfil más estricto dentro del ordenamiento, que deriva de la existencia de normas positivas que efectivamente se ocupan

Cabe, entonces, recordar que las normas de exención constituyen preceptos dotados de una eficacia singular: enervar, respecto de determinados supuestos o personas, la eficacia constitutiva general de las normas que ordenan el tributo⁸⁴.

El efecto desgravatorio especial que producen —y que se erige en su auténtica sustancia— acontece por la concomitancia, junto con la propia del presupuesto de hecho que determina la sujeción al gravamen, de una norma que lo acota y delimita hacia su interior⁸⁵, moldeando de esta forma la valoración legislativa que subyace en todo hecho imponible.

de atribuir ese carácter —el de no sujetos— a determinados hechos o personas. Las razones que inducen al legislador a adoptar dicho criterio de regulación positiva de la no sujeción se vinculan con acotar las “zonas de peligro” mediante disposiciones que, explícitamente, declaran la no sujeción al tributo de los hechos o personas que se encuentren comprendidas en ella. Desde luego, tales disposiciones no tienen ninguna eficacia constitutiva, pues se trata de meros preceptos didácticos (SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, *Hacienda y Derecho*, tomo III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 428 y ss.; dicho texto se encuentra reproducido en SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho* [Fragmentos], Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015, p. 151 y ss.). Cabe agregar que esta técnica delimitadora es referida en diversos cuerpos normativos (ver el art. 20 de la Ley General Tributaria española, y el art. 21 del Modelo de Código Tributario del CIAT, en su versión del año 2015).

⁸⁴ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, op. cit., ps. 448/449. En el mismo sentido, explica Ferreiro Lapatza que las exenciones son normas que contienen un mandato concreto: privar al hecho imponible de su eficacia para generar la obligación tributaria (FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Instituciones de Derecho Financiero*, Marcial Pons, Madrid, 2010, p. 267).

⁸⁵ Al respecto, se enseña que las exenciones resultan genuinos componentes especificadores de los hechos imposables que actúan *ab initio*, sin que quepa entenderlas como una salvedad o un suplemento. Se trata de un momento lógico —pero no temporal— al interior de la misma construcción jurídica del hecho imponible (CORTI, Horacio, *Derecho Financiero*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1997, p. 378).

Si la norma de imposición —como lo hemos apuntado— se nutre de un verdadero juicio de valor sobre la aptitud para contribuir, el precepto de exención decididamente lo perfecciona o enriquece. Específica, entonces, la valoración del presupuesto de hecho.

En ese sentido, la propia existencia de las exenciones deriva de valoraciones de orden funcional, esto es, internas a la mecánica del hecho imponible⁸⁶. En estos supuestos existe una valoración más rica, aunque más compleja, en razón de motivos de capacidad contributiva, o de otras finalidades ajenas a la justicia fiscal pero que resultan igualmente loables desde una perspectiva constitucional, ponderación que se concreta en una depuración del alcance del hecho imponible⁸⁷.

Como lo explica Herrera Molina, la exención constituye una técnica —o, mejor, un conjunto de técnicas configuradoras del tributo—, que permite modular la incidencia del gravamen, excluyendo supuestos especiales o bien reduciendo en ciertas hipótesis la cuantía del gravamen, circunstancia que revela que constituye una *situación objetiva configuradora del tributo*⁸⁸.

En definitiva, se trata de una especificación positiva del presupuesto de hecho —cualquiera que sea la razón, fiscal o extrafiscal, que inspira su establecimiento y que afina su ámbito de actuación mediante la introducción de nuevas valoraciones—, apta para generar el aludido efecto desgravatorio. La exención no es sino una auténtica modalidad del deber de contribuir.

Desde esa perspectiva, las exenciones no son preceptos excepcionales, ni mucho menos

⁸⁶ PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria, Salamanca, 1994, p. 201.

⁸⁷ En similar sentido, ver SACCONI, Mario A., “Imposición y exención tributaria”, *Periódico Económico Tributario*, vol. 401, 2008, La Ley, p. 1.

⁸⁸ HERRERA MOLINA, Pedro M., *La exención tributaria*, op. cit., ps. 72/73 y 83/84. Con algún matiz, apunta el autor que no puede, a su juicio, hablarse de una “norma de exención”, sino de meros preceptos que delimitan el hecho imponible o los elementos cuantitativos del tributo, disposiciones exoneradoras que no contienen un mandato independiente de la norma de sujeción.

privilegios⁸⁹, ideas de las que decididamente cabe apartar al instituto jurídico que examinamos⁹⁰.

Al resultar normas ordinarias, no constituyen una excepción, un hecho impeditivo o una restricción, pues, como hemos visto, su eficacia obedece a los mismos principios que inspiran el tributo. De ahí que, bajo ningún punto de vista, pueden ser consideradas como una contradicción interna al sistema tributario, sino que, por el contrario, permiten que este último plasme criterios de igualdad y solidaridad más profundos⁹¹.

Por ello, sea que se apoyen en motivos de capacidad contributiva o de extrafiscalidad, los preceptos ordenadores de la exención son tan comunes y ordinarios como los de imposición, ya que no puede dudarse acerca de que, junto con la justicia fiscal, existen otros valores constitucionales igualmente merecedores de protección.

En definitiva, no puede ser considerado excepcional aquello que viene, precisamente, a modular el alcance del deber de contribuir, sin que tal caracterización pueda derivarse de su incuestionable aptitud para modificar, en

supuestos bien determinados, el régimen general de un tributo.

Las causas que pueden inspirar al legislador a establecer exenciones pueden fundarse en motivos de justicia tributaria, o bien encontrar sustento en razones de orden extrafiscal.

En el planteamiento clásico de Sainz de Bujanda, la exención debe ser concebida como un instrumento de justicia tributaria, en cuyo caso la *capacidad contributiva* y las *exenciones* pueden considerarse como conceptos complementarios, pues debe eximirse lo que es justo que no tribute e, inversamente, no debe eximirse lo que es justo que tribute. En este campo, las virtudes operativas de la exención son bien conocidas, ya que permite exonerar de tributación los recursos vitales de los individuos, tanto en la imposición directa sobre la renta, como en los gravámenes indirectos sobre el gasto. Pero además, a través de las exenciones, totales o parciales, “*se actúa también la distribución equitativa del impuesto con más acusadas matizaciones, que permiten, en amplia medida, dar a la imposición, incluso en gravámenes reales, un marcado carácter subjetivo*”, lo que ocurre cuantas veces las exenciones o bonificaciones sobrevienen por las peculiares circunstancias de los sujetos reveladoras de una pérdida de capacidad contributiva⁹².

Por otra parte, tal como lo mencionamos, las exenciones pueden obedecer a razones ajenas al tributo, dado que la realización de los valores superiores del ordenamiento jurídico —tal como es, en lo que aquí interesa, promover la plena inclusión de las personas con discapacidad— son tan dignos de protección como los principios de justicia tributaria.

En ese sentido, se exige del gravamen lo que, siendo justo que pague el impuesto, es preferible que no lo haga por entender que la fracción de riqueza que no se entregó al Fisco puede prestar a la comunidad un “*servicio más alto, asegurándole un destino diverso que el propio legislador se encarga de establecer como presupuesto de la exención*”. Sin embargo, el objetivo de esa política a la que la

⁸⁹ Incluso, mucho tiempo atrás, Grizzioti ya alertaba acerca de la profunda diferencia entre exenciones y privilegios, al señalar que “*la exención se motiva y justifica o en el reconocimiento de la falta de capacidad contributiva o en los fines de utilidad general o de oportunidad política que la exención trata de conseguir*”, mientras que “*los privilegios, en cambio, se fundamentan únicamente en el favor que se quiere otorgar a clases y contribuyentes que tienen plena capacidad contributiva*” (GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Reus, Madrid, 1935, p. 135). Por su parte, Bielsa también advertía que, a pesar de que a veces se confunden, el privilegio y la exención son cosas distintas (BIELSA, Rafael, *Los conceptos jurídicos y su terminología*, segunda edición, Depalma, Buenos Aires, 1954, p. 118).

⁹⁰ Acerca de este tópico, ampliar en GAMBERG, Guillermina; y URRESTI, Patricio E., “Apuntes críticos vinculados con la pretendida interpretación restrictiva o estricta de las exenciones tributarias”, *Debates de Derecho Financiero y Tributario*, año III, n° 7, junio 2023, ps. 102/122.

⁹¹ VELARDE ARAMAYO, María Silvia, *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*, op. cit., p. 28.

⁹² SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, op. cit., ps. 417/418.

exención extrafiscal va asociada no es, en el fondo, más que un nuevo objetivo de justicia⁹³.

Con todo, sea que obedezcan a consideraciones de capacidad contributiva o de extrafiscalidad, las exenciones delimitan y especifican al tributo, categoría jurídica que, en último término, también responde a finalidades de ambos órdenes.

Desde otra perspectiva, la distinción entre exenciones objetivas y subjetivas constituye una clasificación tradicional en la literatura especializada⁹⁴.

Explica Sainz de Bujanda que las exenciones subjetivas se producen en el ámbito de las personas obligadas al pago del tributo, y que con ellas se pretende que ciertas personas, o categorías de personas, no vengan obligadas a contribuir, a pesar de encontrarse, con el presupuesto de hecho de la imposición, en la relación definida por la ley para que esa obligación pueda producirse a cargo de ellas. Su fundamento radica, entonces, en la condición de sujeto exento⁹⁵.

Como lo aclara García Novoa con acierto, su mecanismo normativo consiste, pues, en enervar el *elemento subjetivo del hecho imponible*, es decir, la relación entre el presupuesto fáctico del tributo y los sujetos pasivos⁹⁶.

En lo que aquí interesa, no puede dudarse acerca de que las exenciones que tengan como destinatarios a las personas con discapacidad

se inscriben dentro del campo de las exenciones de carácter subjetivo.

Lo mismo cabe afirmar respecto de aquellas normas dirigidas a distintas personas humanas o jurídicas que atiendan o promuevan las necesidades de dicho colectivo. En tal caso, el fundamento deriva de una valoración positiva de los fines que los sujetos beneficiarios persiguen y, consiguientemente, de las actividades que para alcanzarlos desarrollan⁹⁷.

Acerca de la determinación en la ley de los sujetos exentos, los textos pueden emplear distintas técnicas. En ese sentido, puede ocurrir que la exención se refiera solo a una entidad determinada —en cuyo caso la ley debe individualizar con rigor el beneficiario⁹⁸— o, por el contrario, a una categoría de personas, supuesto en el cual las normas tienen que definir con precisión las circunstancias que determinen la inclusión de los sujetos en la categoría que colectivamente queda exenta⁹⁹.

No puede soslayarse que, en la formulación de Sainz de Bujanda, la exención subjetiva no agota sus efectos en una pura exclusión del tributo, pues genera en el contribuyente beneficiario un derecho: el *derecho a la exención*¹⁰⁰, aunque para Herrera Molina, ninguna de las categorías examinadas —exenciones objetivas y subjetivas— tiene por objeto un derecho subjetivo. La exención no constituye ningún derecho subjetivo, pues se trata siempre de una situación objetiva configuradora del tributo¹⁰¹.

Desde otra perspectiva, a pesar de que se señala que se trata de un supuesto más teórico que práctico, se distingue con frecuencia a las exenciones que pueden establecerse en los textos constitucionales, en contraposición a las que, como es habitual, se consagran en la legislación ordinaria. En ese sentido, las Constituciones pueden prohibir, autorizar o

⁹³ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, "Teoría jurídica de la exención tributaria", op. cit., ps. 418/419.

⁹⁴ Cabe agregar que, en ocasiones, se alude también a las exenciones "mixtas", las cuales se ofrecen como una combinación de los elementos materiales y personales que sirven para definir a las dos categorías ya mencionadas. Sin embargo, se ha entendido que, más allá de lo sugestivo de la construcción, a poco que se ahonda en su estudio, se advierte que no es posible mantener, desde un punto de vista jurídico, la autonomía de las pretendidas exenciones "mixtas", pues no son otra cosa que una modalidad de las exenciones objetivas (SAINZ DE BUJANDA, Fernando, "Teoría jurídica de la exención tributaria", op. cit., ps. 454/454).

⁹⁵ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, "Teoría jurídica de la exención tributaria", op. cit., p. 450.

⁹⁶ HERRERA MOLINA, Pedro M., *La exención tributaria*, op. cit., p. 243 y ss.

⁹⁷ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, "Teoría jurídica de la exención tributaria", op. cit., p. 450.

⁹⁸ Por ejemplo, la Cruz Roja o los Bomberos Voluntarios.

⁹⁹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, "Teoría jurídica de la exención tributaria", op. cit., ps. 451/452.

¹⁰⁰ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, "Teoría jurídica de la exención tributaria", op. cit., p. 452.

¹⁰¹ HERRERA MOLINA, Pedro M., *La exención tributaria*, op. cit., p. 84.

regular el régimen de las exenciones, pero lo que no suelen hacer es establecer directamente las exenciones. No obstante, al consagrarse constitucionalmente el principio de capacidad contributiva, se sitúa jurídicamente al legislador en la necesidad de reconocer, en las normas tributarias ordinarias, aquellas exenciones que constituyan un corolario inexcusable del aludido principio (v. gr. mínimos vitales exentos o exoneraciones de artículos de primera necesidad)¹⁰².

Sin embargo, cabe mencionar que, en algunos países, la obligación del Estado de garantizar, a través de exenciones tributarias, políticas de prevención de la discapacidad y procurar la equiparación de oportunidades para las personas con discapacidad, adquiere expresa consagración constitucional¹⁰³.

Para concluir, es necesario recordar que las exenciones “no deben entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma que el propósito de la regulación se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación”¹⁰⁴, consideraciones que los operadores jurídicos deben ponderar a la hora de interpretar aquellas exenciones que atiendan al colectivo de la discapacidad.

Sucede que la finalidad del legislador a la hora de establecer los preceptos exonerativos debe presidir todo el proceso interpretativo. Por ende, resulta necesario una interpretación que tenga como meta expresar el propósito y el fin de la ley, su sentido, su espíritu; en otros términos, es la razón de ser de la norma legal —que se invoca como *ratio juris*—, pero dentro

del sistema general del derecho, lo que debe dominar en materia de interpretación¹⁰⁵.

VII. Beneficios tributarios con enfoque de discapacidad

En términos generales, la legislación tributaria puede considerar diversas medidas en respuesta a los retos que propone un sistema jurídico que contemple a la discapacidad para asegurar los derechos de este colectivo y su plena inclusión en la sociedad.

En ese sentido, los Estados con frecuencia acuden, entre otros, a la implementación de alícuotas reducidas o exoneraciones para impuestos de carácter indirecto, las deducciones fiscales en el impuesto a la renta, los incentivos fiscales para promover el empleo de personas con discapacidad, así como también la investigación e innovación tecnológica enfocada a este colectivo, los beneficios fiscales por donación al sector de la discapacidad, alícuotas reducidas o deducciones por el alquiler de inmuebles destinados a la vivienda de personas con discapacidad¹⁰⁶.

En nuestro país, las franquicias en materia tributaria suelen encontrarse previstas no solo en las normas de cada uno de los impuestos vigentes, sino también en disposiciones ajenas a nuestra disciplina jurídica, dispersión que dificulta un conocimiento acabado de tales beneficios —incluso, por los propios destinatarios de tales normas¹⁰⁷—, y aconseja

¹⁰² SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, op. cit., p. 446.

¹⁰³ En ese sentido, el art. 47 de la Constitución de Ecuador establece que: “El Estado garantizará políticas de prevención de las discapacidades y, de manera conjunta con la sociedad y la familia, procurará la equiparación de oportunidades para las personas con discapacidad y su integración social. Se reconoce a las personas con discapacidad, los derechos a: (...) 4. Exenciones en el régimen tributario”.

¹⁰⁴ CSJN, Fallos: 179:337; 232:254; 252:139; 267:267; 268:58; 279:226; 308:2554; 319:2624; 322:2624; 329:2975; 329:5210; 344:140; entre muchos otros.

¹⁰⁵ LINARES QUINTANA, Segundo V., *El poder impositivo y la libertad individual*, Alfa, Buenos Aires, 1951, p. 30.

¹⁰⁶ VÁSQUEZ, Alberto; y HUERTAS, Karina, “Construyendo políticas fiscales inclusivas para las personas con discapacidad”, op. cit., ps. 7/8.

¹⁰⁷ En ese sentido, se ha señalado que resultaría deseable realizar una “recopilación normativa o documento informativo completo, de todos los ‘derechos’ fiscales que les corresponden a las personas discapacitadas”, a fin de “facilitar el conocimiento, el estudio y el manejo práctico de la normativa existente sobre discapacitados, ya que, en la actualidad, el fenómeno es inverso y se tiende a la fragmentación de la normativa en función de la especialización de las materias que son objeto de

realizar, sin pretensiones de agotar la temática, un relevamiento de carácter meramente enunciativo.

Por otra parte, cabe tener presente que la legislación tributaria no suele contener una definición de la condición de “persona con discapacidad”, sino que, a efectos de determinar los beneficiarios de las franquicias, es habitual que remita a las exigencias previstas en normas ajenas al ámbito fiscal¹⁰⁸.

Asimismo, advertimos que, de ordinario, las disposiciones no distinguen el origen o la causa de la discapacidad a la hora de acordar tales beneficios.

VII.1. Tributos nacionales

1.A. Impuesto a las Ganancias¹⁰⁹

La ley del gravamen¹¹⁰ contempla una deducción personal en concepto de “cargas de familia” —limitada cuantitativamente a la suma allí fijada— por cada “hijo, hija, hijastro o hijastra menor de dieciocho años (...) o incapacitado para el trabajo” (art. 30, inc. b, ap. 2; antes art. 23, inc. b, ap. 2), la cual “sólo podrá efectuarla el pariente más cercano que tenga ganancias imponibles”¹¹¹.

regulación” (ARROYO COLOMO, Manuel, “Incidencia de la fiscalidad en las personas discapacitadas”, *Revista de Estudios Jurídicos*, n° 15/2015, Universidad de Jaén, disponible online en: rej.ujaen.es).

¹⁰⁸ Resulta interesante aclarar que la legislación tributaria española establece que “a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de persona con discapacidad aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento” (art. 72 del “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”).

¹⁰⁹ Ley 20.628, dec. n° 824/2019, t.o. 2019.

¹¹⁰ Cabe aclarar que, en la regulación de otro de los principales impuestos directos en el ámbito nacional, esto es, el Impuesto sobre los Bienes Personales (B.O. ley 23.966), no se advierten normas que contemplen la situación de discapacidad a efectos de eximir o cuantificar el gravamen.

¹¹¹ En el ámbito doctrinario, se ha criticado la eliminación del derecho a deducir ciertos familiares. En ese sentido, se ha señalado que “es notoria la injusticia de la eliminación de la deducción de nietos, nietas, bisnietos y bisnietas la cual claramente va a afectar el nivel de vida de los contribuyentes que los

Es decir, en el supuesto de que se trate de un sujeto “incapacitado para el trabajo” mayor de dieciocho años, es posible computar la deducción, aunque hubiera cesado el régimen de responsabilidad parental por mayoría de edad.

Como lo determina la norma, dichas personas deben ser residentes en el país, encontrarse a cargo del contribuyente a favor de quien se prevé la deducción y no deben tener en el año ingresos netos superiores al importe que establece el artículo, cualquiera sea su origen y estén o no sujetos al impuesto.

Por otra parte, el art. 85, inc. c, de la ley del impuesto, permite la deducción, con un límite de hasta el 5% de la ganancia neta del ejercicio, de las donaciones realizadas a las instituciones previstas en el art. 26, inc. f, de dicha ley¹¹², cuyo objetivo principal sea “la realización de actividad de asistencia social u obra médica asistencial de beneficencia, sin fines de lucro, incluidas las actividades de cuidado y protección de la infancia, vejez,

tengan como carga de familia; más allá de la justicia o injusticia de la exclusión, esto es simplemente un recorte de los conceptos que permiten determinar la capacidad contributiva y no gravar intereses vitales de los individuos. Otro tanto puede decirse de la exclusión de la deducción por ascendientes” (FERNÁNDEZ, Luis Omar, *Impuesto a las Ganancias*, t. I, cuarta edición, La Ley, Buenos Aires, 2019).

¹¹² El art. 26, inc. f, de la ley 20.628, establece que están exentas del impuesto: “Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación, y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares, así como actividades de crédito o financieras —excepto las inversiones financieras que pudieran realizarse a efectos de preservar el patrimonio social, entre las que quedan comprendidas aquellas realizadas por los Colegios y Consejos Profesionales y las Cajas de Previsión Social, creadas o reconocidas por normas legales nacionales y provinciales—”.

minusvalía y discapacidad” (art. 85, inc. c, ap. 1).

A su vez, resulta interesante mencionar que, a pesar de que no se trata de una norma específica para las personas con discapacidad, la ley del gravamen contempla una deducción por diversos gastos médicos para los contribuyentes —y las personas que revistan, a su respecto, el carácter de cargas de familia—, en la medida en que los importes no se encuentren alcanzados por el sistema de reintegros incluidos en los planes de cobertura médica. Dicha deducción se admite hasta un máximo del 40% del total de facturación del período fiscal, y no puede superar el 5% de la ganancia neta del ejercicio (art. 85, inc. g; antes, art. 81, inc. h).

Sin perjuicio de los supuestos mencionados, lo cierto es que la “Impuesto a las Ganancias, no contempla o prevé, en forma expresa ni tácita, el concepto de “capacidad contributiva de la persona con discapacidad”¹¹³.

Con un enfoque comparado, se ha destacado que en la mayoría de los países de Latinoamérica ya existe la posibilidad de considerar deducibles de la base de cálculo del impuesto a la renta a los gastos vinculados con la educación, los gastos médicos, los seguros de vida, las hipotecas, entre otros. Asimismo, ciertos Estados (v. gr. Perú y Honduras, entre otros) contemplan la deducibilidad de las donaciones o aportes destinados a instituciones públicas o privadas sin fines de lucro que trabajan en beneficio de las personas con discapacidad¹¹⁴.

¹¹³ VIAR, Ludmila, “La relación entre la capacidad contributiva y la discapacidad a la luz de la Convención de los Derechos de las Personas con Discapacidad y la Constitución Nacional”, *Prudentia Iuris*, n° 88, 2019.

¹¹⁴ VÁSQUEZ, Alberto; y HUERTAS, Karina, “Construyendo políticas fiscales inclusivas para las personas con discapacidad”, op. cit., p. 8. Más allá de lo señalado, con cierta mirada crítica, los autores alertan acerca de la necesidad de replantear la aplicación práctica de las deducciones fiscales, con sustento en que en la región de Latinoamérica “el gasto tributario tiene efectos negativos sobre la equidad del sistema tributario ya que, en general, tienden a beneficiar solamente los sectores de ingresos más elevados y, por tanto, constituyen una

Cabe resaltar que, en España, mediante la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, se crea, como novedosa figura, el “patrimonio protegido” de las personas con discapacidad —constituido por bienes y derechos afectados a la satisfacción de las necesidades vitales de la persona con discapacidad en cuyo interés se constituye—, sujeto a un tratamiento fiscal específico, que comprende beneficios fiscales tanto para las personas con discapacidad que reciben los aportes, como para los aportantes, y que ha merecido la elaboración de distintos estudios sobre su regulación¹¹⁵.

1.B. Impuesto al Valor Agregado¹¹⁶

En materia de impuestos indirectos, la ley mencionada exime del gravamen a los servicios de enseñanza prestados a personas con discapacidad por establecimientos privados reconocidos por las respectivas jurisdicciones a efectos del ejercicio de dicha actividad. Asimismo, la exención comprende a los servicios de alojamiento y transporte accesorios a los servicios antes mencionados, prestados directamente por tales establecimientos, sea con medios propios o ajenos (art. 7°, inc. h, ap. 4).

Por otra parte, la aludida ley contempla una exención para las importaciones definitivas de mercaderías y efectos de uso personal y del hogar realizadas con franquicias en materia de derechos de importación, “con sujeción a los regímenes especiales relativos a: (...) personas lisiadas” (art. 8, inc. a).

forma muy regresiva de deducción fiscal”.

¹¹⁵ RODRÍGUEZ GIL, Carmen, “El patrimonio protegido de las personas con discapacidad. Situación actual y reflexiones a futuro”, en PÉREZ BUENO, Luis Cayo, *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo. Estudio en homenaje a Miguel Cruz Amorós*, op. cit., ps. 119 y ss.; CASTRO-GIRONA MARTÍNEZ, Almudena, “Comentarios sobre la ley de protección patrimonial de las personas jurídicas con discapacidad: un cambio de perspectiva jurídico-social en el derecho civil”, en PÉREZ BUENO, Luis Cayo, *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo. Estudio en homenaje a Miguel Cruz Amorós*, op. cit., ps. 101 y ss.

¹¹⁶ Ley 23.349.

A su vez, la ley exime del gravamen a las importaciones de mercaderías, efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación, por las instituciones comprendidas en el art. 20, inc. f, de la ley del Impuesto a las Ganancias, cuyo objetivo principal sea “la realización de obra médica asistencial de beneficencia sin fines de lucro, incluidas las actividades de cuidado y protección de la infancia, vejez, minusvalía y discapacidad” (art. 8º, inc. b, ap. 1).

Cabe valorar que, dada la naturaleza del Impuesto al Valor Agregado, en cuanto se trata de un impuesto que grava el consumo como manifestación de riqueza, el efecto desgravatorio beneficia a los destinatarios de las operaciones exentas.

En el derecho comparado, la legislación española establece distintos beneficios en el Impuesto al Valor Añadido, tales como alícuotas reducidas para distintos servicios y productos vinculados con la atención de las personas con discapacidad (v. gr. adquisición de ascensores para sillas de ruedas y rampas y las obras para su instalación; prestación de servicios de asistencia en centros y ayuda a domicilio a personas en situación de dependencia; compra, adaptación o reparación de vehículos para personas con discapacidad; venta de productos sanitarios y de apoyo)¹¹⁷.

1.C.Tributos aduaneros

El Código Aduanero faculta al Poder Ejecutivo Nacional para acordar exenciones, totales o parciales, al pago del derecho de importación, con la finalidad —entre otras— de atender las necesidades de la salud pública (inc. b).

En ese marco, la resolución n° 1388/97 del Ministerio de Economía establece un régimen que exime del pago de los tributos que gravan la importación para consumo de diversas mercaderías destinadas a la rehabilitación, al tratamiento y la capacitación de las personas con discapacidad.

Desde una perspectiva comparada, se ha señalado que distintos países de la región (Bolivia, Chile, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Honduras y Perú), han exonerado el pago de

tributos vinculados con la importación de bienes diseñados para el uso personal y exclusivo de las personas con discapacidad, como ayudas técnicas, vehículos adaptados, equipos deportivos, y productos farmacéuticos y médicos, y, asimismo, que algunos de ellos (Costa Rica y El Salvador) exoneran del pago del impuesto a la venta de ayudas técnicas y servicios de apoyo para personas con discapacidad. Por otra parte, se ha previsto la posibilidad de solicitar la devolución del IVA que paguen las personas con discapacidad por la adquisición de bienes y servicios de su uso y consumo personal (Ecuador), así como también la existencia de tasas reducidas a los servicios y bienes vinculados, de manera directa o indirecta, con las personas con discapacidad (España)¹¹⁸.

1.D. Normas en materia de empleo¹¹⁹

Son variadas las leyes que contemplan beneficios fiscales para promover el empleo de personas del colectivo examinado, pues pocos objetivos son tan nobles como el fomento, también a través de medidas tributarias, de la incorporación de las personas con discapacidad al mundo del trabajo, lo que supone en definitiva promover su integración plena a la sociedad de la que forman parte¹²⁰.

La ley 22.431¹²¹ de “Protección integral de los discapacitados”, establece, para los empleadores que concedan empleo a personas

¹¹⁸ VÁSQUEZ, Alberto; y HUERTAS, Karina, “Construyendo políticas fiscales inclusivas para las personas con discapacidad”, op. cit., ps. 7/8.

¹¹⁹ Dentro de las medidas afirmativas en materia de empleo público, cabe mencionar a las denominadas “leyes de cupo”, normas que buscan garantizar el derecho al trabajo de las personas que integran este colectivo, facilitar su inclusión y la igualdad de oportunidades (v. gr. art. 8º de la ley 22.431). Asimismo, en el ámbito porteño, ver la ley 1502 sobre “Incorporación de personas con necesidades especiales al sector público de la Ciudad”.

¹²⁰ Un estudio acerca de esta temática en el ámbito español puede consultarse en TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “Fiscalidad y empleo de las personas con discapacidad”, en PÉREZ BUENO, Luis Cayo, *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo. Estudio en homenaje a Miguel Cruz Amorós*, op. cit., ps. 147 y ss.

¹²¹ B.O. 10/3/1981.

¹¹⁷ Consultar: [Agencia Tributaria: Beneficios fiscales en el IVA](#).

con discapacidad, el derecho al cómputo de una deducción especial en la determinación del Impuesto a las Ganancias, equivalente al 70% de las retribuciones correspondientes a dichas personas en cada período fiscal. La norma agrega que el cómputo del porcentaje antes mencionado deberá hacerse al cierre de cada período, y se tendrán en cuenta las personas con discapacidad que realicen trabajo a domicilio (art. 23).

La ley 26.816¹²² crea el “Régimen Federal de empleo protegido para personas con discapacidad”, regulando sus objetivos (art. 1°), así como también las “modalidades del empleo protegido” —a través de los denominados “Taller Protegido Especial para el Empleo (TPEE)”, “Taller Protegido de Producción (TPP)” y “Grupos Laborales Protegidos (GLP)”, conceptualizados en los arts. 3°, 4° y 5° de la ley— y los “organismos responsables”. En su marco, el citado régimen federal dedica su Capítulo IX a la enunciación de distintos “beneficios tributarios”.

Entre ellos, se establece una deducción especial en el Impuesto a las Ganancias para los empleadores que concedan empleo a las personas con discapacidad provenientes de “Talleres Protegidos Especiales para el Empleo (TPEE)” o de “Talleres Protegidos de Producción (TPP)”, equivalente al 100% de las remuneraciones brutas efectivamente abonadas, correspondientes al personal con discapacidad en cada período fiscal (art. 31). Cabe aclarar que, de acuerdo con la norma, en estos casos, no es aplicable la deducción prevista en el art. 23 de la ley 22.431, ya mencionada.

Por otra parte, la ley 26.818 contempla, con carácter general, que en las actividades empresariales realizadas por los “organismos responsables” de los “Talleres Protegidos Especiales para el Empleo (TPEE)” y de los “Talleres Protegidos de Producción (TPP)” para el cumplimiento de los objetivos planteados en la ley, las operaciones, bienes, ingresos y demás haberes “*estarán exentos del Impuesto al Valor Agregado, Impuestos Internos y cualquier otro impuesto nacional*”. Cabe aclarar que se prevé que, en el caso de importaciones,

¹²² B.O. 9/1/2013.

la exención en el Impuesto al Valor Agregado e Impuestos Internos “*se limitará a los bienes de capital*”.

A su vez, enuncia que los “organismos responsables” podrán solicitar la devolución del Impuesto al Valor Agregado que les hubiera sido facturado por las compras, locaciones o prestaciones de servicios que destinaren efectivamente a las actividades en cumplimiento de los objetivos del “Régimen federal de empleo protegido para personas con discapacidad” (art. 33).

No podemos dejar de mencionar que la ley también consagra distintos “estímulos económicos” para los “Talleres Protegidos Especiales para el Empleo (TPEE)” y los “Talleres Protegidos de Producción (TPP)”, al establecer que el Estado Nacional asume por un lapso de 24 meses, entre otros, el pago del 100% de los aportes personales previstos en el art. 21 de dicha ley, así como también el pago del 100% de las contribuciones patronales que se deban abonar respecto de los beneficiarios que presten servicios bajo la modalidad de “Taller Protegido de Producción (TPP)” y “Grupo Laboral Protegido (GLP)”.

Finalmente, corresponde agregar que la ley 24.013¹²³ de “Empleo”, prevé que “*los empleadores que contraten trabajadores discapacitados por tiempo indeterminado gozarán de la exención prevista en el artículo 46 sobre dichos contratos por el período de un año, independientemente de las que establecen las leyes 22.431 y 23.031*”.

1.E. Ley 19.279¹²⁴ de “Automotores para discapacitados”

La citada ley concede diversos beneficios a las personas con discapacidad¹²⁵ (art. 1°), así como también a las instituciones asistenciales que se dediquen a su rehabilitación, que no persigan fines de lucro y que sean reconocidas por la autoridad de aplicación (art. 2°).

¹²³ B.O. 17/11/1991.

¹²⁴ B.O. 8/10/1971.

¹²⁵ La ley 24.183 (B.O. 27/11/1992), de “Asistencia Social” sustituyó la expresión “*lisiado/a/s*”, que entonces empleaba la norma, por la de “*persona/s con discapacidad*”.

En ese sentido, establece que los sujetos comprendidos en las disposiciones de la ley pueden optar, para la adquisición de un automotor nuevo, por los beneficios allí previstos, entre los que se incluyen, en caso de tratarse de un automóvil de origen nacional, la exención en el Impuesto al Valor Agregado y de Impuestos Internos que recaigan sobre la unidad adquirida (art. 3º, inc. b).

En el supuesto de que se trate de la adquisición de un automotor de origen extranjero “*modelo standard sin accesorios opcionales, con los mecanismos de adaptación necesarios*”, se prevé la exención del pago de los derechos de importación, de las tasas de estadística y por servicio portuario, así como también de los Impuestos Internos y al Valor Agregado (art. 3º, inc. c).

Análoga exención se establece respecto de la importación para consumo —autorizada por la autoridad de aplicación— de los comandos de adaptación y caja de transmisión automática con el fin de ser incorporados a un vehículo de fabricación nacional (art. “l” incorporado a continuación del art. 3º). Corresponde mencionar que la citada ley contempla que las firmas titulares de empresas terminales de la industria automotriz pueden gozar de esta exención cuando los automotores estén destinados a la venta exclusiva para personas con discapacidad (art. “l”, incorporado a continuación del art. 3º).

Cabe destacar que la ley determina que “*la reglamentación establecerá los requisitos que, a estos efectos, deberá cumplimentar el solicitante, quien acreditará capacidad económica para afrontar la erogación que le ocasionará la adquisición y mantenimiento del automotor, siempre que ella no sea de tal cuantía que le permita su compra sin los beneficios de la ley*”, y agrega que “*la autoridad de aplicación ponderará, asimismo, el patrimonio y los ingresos del núcleo familiar que integre el peticionante*” (art. 3º)

De acuerdo con lo previsto en el art. 3º del decreto PEN n° 1313/93, la Administración Federal de Ingresos Públicos debe expedirse, mediante un acto fundado, respecto de la capacidad económica de los beneficiarios y/o de su grupo familiar, para acceder a la adquisición y mantenimiento de un automotor, con los

beneficios que determina la ley 19.279 y sus modificaciones, aspecto que se encuentra reglamentado mediante la resolución general AFIP n° 3247/11, norma que dispone que las personas con discapacidad deberán solicitar la “Constancia de Reconocimiento de Capacidad Económica”, de conformidad con los requisitos, plazos, formalidades y demás condiciones que se establecen en dicha resolución.

En ese marco, la Corte Suprema de Justicia, al expedirse acerca de la validez del art. 3º de la citada ley 19.279, sostuvo que no resulta inconstitucional que esta limite el acceso a una medida de apoyo económico complementario para la importación de un vehículo en razón de la capacidad económica de las personas interesadas en adquirirlo¹²⁶.

Destacó que la norma consagra una diferencia de trato en el acceso a un beneficio impositivo cuando la persona con discapacidad cuenta con suficientes recursos económicos para afrontar por sí sola la adquisición del automotor, distinción que resulta compatible con el alcance de las obligaciones previstas en el art. 20 de la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad.

Asimismo, consideró que el criterio de la distinción normativa del art. 3º de la ley 19.279 encuentra una justificación objetiva, fundada y razonable, ya que la norma tiene en cuenta que el bien resulta asequible para las personas que superan la capacidad económica prevista dado

¹²⁶ CSJN, 21/11/2018, “González Victorica Matías y otros c/EN-AFIP-DGI – dto. 1313/1993 s/proceso de conocimiento”, Fallos: 341:1625, voto de la mayoría integrada por los jueces Highton de Nolasco, Rosenkrantz y Rosatti, por remisión al dictamen del Procurador Fiscal Víctor Abramovich, emitido el 26 de abril de 2016. El aludido fallo fue objeto de varios comentarios aprobatorios (ver, entre otros, VIAR, Ludmila, “Una aproximación entre el ámbito del derecho tributario y la Convención de los Derechos de las Personas con Discapacidad. Análisis del fallo ‘G. V., M. y otro c/EN-AFIP-DGI - dto. 1313/93 s/proceso de conocimiento’”, *El Derecho*, t. 280, 7 de diciembre de 2018, cita digital: ED-DCCLXXVII-601; y O’DONNELL, Agustina, “Comentario al fallo ‘González Victorica’. La interpretación de beneficios tributarios a la luz de los tratados internacionales de Derechos Humanos”, *Constitución Financiera*, año 2, tomo 3, 2021, ps. 15/24).

que pueden acceder a un automóvil con ciertos dispositivos sin la ayuda fiscal complementaria. En consecuencia, estimó que la restricción impuesta en la ley no implica la exclusión de los solicitantes con mayor capacidad económica del acceso a la movilidad de calidad, sino que cumple adecuadamente con la finalidad de dirigir la ayuda estatal hacia quienes requieren de ella para acceder a un automóvil.

Además, señaló que, de esta manera, el Estado logra concentrar su aporte económico complementario en aquellas personas que requieren efectivamente de la ayuda fiscal para acceder a determinados dispositivos técnico, realizando un uso equitativo de los recursos públicos que se destinan a ese fin, lo que permite sostener la política pública en el tiempo y asegurar que la distribución de recursos económicos se efectúe con un criterio de justicia social.

Por ello, concluyó que no extender el beneficio impositivo a aquellas personas con discapacidad que no se enfrentan con obstáculos materiales para acceder a la movilidad de calidad resulta adecuado y razonable, y no puede entenderse en modo alguno como un trato diferenciado prohibido por la Constitución Nacional.

Sin embargo, el máximo tribunal federal descalificó la norma reglamentaria que prevé que, a efectos de otorgar la franquicia impositiva, se determine la capacidad económica del beneficiario sobre la base no solo de su situación personal sino también de la de su grupo familiar. En ese sentido, entendió que, dado que el aporte de la familia es siempre voluntario y potencial, la ponderación de la situación patrimonial del grupo familiar no es un indicador objetivo y fehaciente para verificar la efectiva capacidad contributiva de la persona interesada, pues, por el contrario, resulta un indicador equívoco que puede llevar a soluciones injustas que contradicen la finalidad protectoria de la disposición.

Cabe añadir que, en el voto concurrente de los jueces Lorenzetti y Maqueda, se destacó que los requisitos establecidos en la norma reglamentaria, en cuanto exigen considerar la capacidad económica del grupo familiar a los fines de la adquisición del vehículo, son

irrazonables y no se ajustan al espíritu de la ley 19.279 que reglamenta, razón por la cual declararon su inconstitucionalidad (arts. 28 y 99, inc. 2°, de la Constitución Nacional).

Tal como se resaltó en el aludido voto, la norma reglamentaria puede conducir a la consagración de soluciones injustas y contrarias al respeto de la autonomía individual, la máxima independencia de las personas y la plena integración en la sociedad que consagran la propia ley 19.279 y las normas de jerarquía constitucional.

Cabe tener presente que la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad establece, dentro de otras obligaciones, el deber de los Estados partes de promover la disponibilidad y el uso de nuevas tecnologías, ayudas para la movilidad, dispositivos técnicos y tecnologías de apoyo adecuadas para las personas con discapacidad, dando prioridad a las de precio asequible (art. 4°, ap. 1, inc. g). A su vez, dispone que los Estados adoptarán medidas efectivas para asegurar que las personas con discapacidad gocen de movilidad personal con la mayor independencia posible, entre ellas, facilitar el acceso a tecnologías de apoyo, dispositivos técnicos y ayudas para la movilidad de calidad, incluso poniéndolos a su disposición a un costo asequible (art. 20, referido a la “movilidad personal”).

No puede soslayarse que la Corte Suprema de Justicia, en un pronunciamiento anterior y al revocar la sentencia que había admitido la acción de amparo, sostuvo que las franquicias establecidas en la citada ley 19.279 a favor de las personas con discapacidad, en tanto consagran una liberalidad para la adquisición de vehículos y no con relación a su posesión o propiedad, no pueden extenderse al impuesto creado mediante la ley 25.053 —norma que estableció un impuesto con destino al “Fondo Nacional de Incentivo Docente” que alcanza a las personas humanas o jurídicas propietarias o poseedoras de ciertos automotores, embarcaciones y aeronaves—, ya que se trata de un tributo de una naturaleza claramente distinta a los dispensados por la ley 19.279¹²⁷.

¹²⁷ CSJN, 6/11/2001, “Vallori, Mirta Graciela s/amparo”, Fallos: 324:3752.

Por último, vinculado con el “derecho a la accesibilidad”, desde la perspectiva de la discapacidad, la Corte Interamericana de Derechos Humanos —en un caso relacionado con personas con discapacidad privadas de su libertad— estableció que dicho derecho comprende el deber de ajustar un entorno en el que un sujeto con cualquier limitación pueda funcionar y gozar de la mayor independencia posible, a efectos de que participe plenamente en todos los aspectos de la vida, en igualdad de condiciones con las demás. En el caso de personas con dificultades de movilidad física, el contenido del derecho a la libertad de desplazamiento implica el deber de los Estados de identificar los obstáculos y las barreras de acceso y, en consecuencia, proceder a eliminarlos o adecuarlos, asegurando con ello la accesibilidad de las personas con discapacidad a las instalaciones o servicios para que gocen de movilidad personal con la mayor independencia posible¹²⁸.

1.F. El caso del peaje

Desde otra perspectiva, debemos destacar que el máximo tribunal ha sido categórico al incluir, dentro de las “contribuciones” a las que alude el art. 4° de la Constitución Nacional, al instituto del peaje¹²⁹, más allá de los diversos encuadres sugeridos por la doctrina.

En ese contexto, cabe mencionar la existencia de ciertas normas en las que se consagra una dispensa para el pago de este tributo¹³⁰.

¹²⁸ CIDH, “Chinchilla Sandoval y otros vs. Guatemala”, sentencia del 29 de febrero de 2016.

¹²⁹ CSJN, 18/6/1991, “Estado Nacional c/Arenera El Libertador S.R.L. s/cobro de pesos”, Fallos: 313:595. Ampliar en BADENI, Gregorio, “El régimen constitucional del peaje”, *La Ley*, 1991-D, p. 399.

¹³⁰ Cabe recordar que el art. 22 de la ley 22.431 conceptualiza a las “barreras en los transportes” como “aquellas existentes en el acceso y utilización de los medios de transporte público terrestres, aéreos y acuáticos de corta, media y larga distancia y aquellas que dificulten el uso de medios propios de transporte por las personas con movilidad reducida a cuya supresión se tenderá por observancia de los siguientes criterios: (...) c) Transportes propios: las personas con movilidad reducida tendrán derecho a libre tránsito y estacionamiento de acuerdo a lo que establezcan las respectivas disposiciones municipales las que no

En efecto, el “Reglamento de exención de pago de peaje para personas con discapacidad” —aplicable a las “estaciones de peaje” correspondientes a la red vial nacional concesionada, que se encuentren bajo la órbita de competencia del Estado Nacional, así como también las que estén bajo jurisdicción de los Estados locales que implementen el reglamento a través de la normativa correspondiente—, establece una exención del pago total del peaje que se otorga a las personas con discapacidad que se acojan voluntariamente a dicha franquicia, en los términos y condiciones allí establecidos (art. 6°), y que está vinculada con un vehículo específico (art. 7°).

En ese sentido, de acuerdo con lo informado en la página web oficial, el beneficio de exención del pago de peajes es válido para las autopistas y rutas de jurisdicción nacional (Accesos Norte, Oeste y Riccheri a la Ciudad de Buenos Aires y Rutas Nacionales concesionadas), de las Provincias de Buenos Aires, Córdoba y Santa Fe, la Ciudad de Buenos Aires y CEAMSE (Buen Ayre)¹³¹.

VII.2. Tributos locales

En términos generales, las legislaciones locales suelen consagrar beneficios tributarios para las personas que se encuentran en situación de discapacidad, así como también respecto de otros sujetos cuyas actividades se relacionen con el colectivo mencionado.

De acuerdo con un breve relevamiento efectuado, observamos que los ordenamientos locales articulan las franquicias tributarias, fundamentalmente, en torno a los impuestos inmobiliario y automotor, gravámenes que no tienen en consideración la capacidad contributiva global del sujeto, aunque también existen ciertas previsiones específicas para el “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” y en materia del “Impuesto de Sellos”.

podrán excluir de esas franquicias a los automotores patentados en otras jurisdicciones. Dichas franquicias serán acreditadas por el distintivo de identificación a que se refiere el artículo 12 de la ley 19.279”.

¹³¹ Consultar: www.argentina.gob.ar.

A los fines del presente trabajo y sin ninguna pretensión de agotar la temática, haremos mención, principalmente y a título ejemplificativo, a las normas del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin perjuicio de la alusión a distintas disposiciones que contemplan otros Códigos Fiscales provinciales¹³².

2.A. Impuesto sobre los Ingresos Brutos¹³³

El Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires prevé que las personas con discapacidad, que acrediten dicha condición mediante el pertinente certificado, quedan exentas del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” con relación al desarrollo de actividades “mediante permisos precarios, consistentes en la venta al público de golosinas, juguetes menores, fotografías y artículos religiosos” (art. 296, ap. 21).

¹³² Las referencias normativas de los Códigos Fiscales locales corresponden a los textos vigentes para el año 2023.

¹³³ El “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” constituye el principal tributo a nivel local. Dicho impuesto —el cual posee, según una aceptación generalizada, naturaleza indirecta—, alcanza, en último término, la capacidad contributiva del consumidor final (CNCivil, en pleno, 14/12/1984, “Ferrostaal Argentina S.A. c/Municipalidad de Buenos Aires”, *La Ley online*: AR/JUR/2785/1984. Ver, asimismo, TSJ CABA, 27/5/2003, “Cámara Argentina de Supermercados s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Cámara Argentina de Supermercados c/GCBA s/amparo’, expte. n° 1869/02, voto del juez Casás, *La Ley online*: AR/JUR/2321/2003; y 20/8/2015, “British Airways PLC Sucursal Argentina c/GCBA s/repetición”, expte. n° 9819/13, voto del juez Lozano. No puede dejar de mencionarse que, en una reflexión contraria, la Corte Suprema ha sostenido, de modo aislado, que “se trata de un impuesto que grava las rentas o beneficios obtenidos por un contribuyente, resultado al que también se llega por exclusión, ya que no puede colegirse, bajo punto de vista alguno, que sea un gravamen sobre actos de consumo o sobre la tenencia o posesión de un patrimonio (arg. Fallos: 308:2153)” (CSJN, 27/11/2014, P.244.XLVIII. REX “Pluna Líneas Aéreas Uruguayas S.A. c/EN-DG. Rentas y otro s/proceso de conocimiento”, dictamen de la Procuradora Fiscal que el tribunal hace suyo).

Por su parte, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires exime del citado impuesto a “los ingresos gravados de las personas con discapacidad, hasta el monto que anualmente determine la Ley Impositiva”, y agrega que “se considerarán alcanzados por este inciso, quienes certifiquen por la autoridad sanitaria competente su discapacidad, de acuerdo a las formas y condiciones que podrá establecer la Autoridad de Aplicación mediante la reglamentación” (art. 207, inc. q, del citado Código; texto del inciso según ley 14.553).

Asimismo, la normativa bonaerense determina que los empleadores que incorporen, entre otros colectivos, a las personas con discapacidad “podrán imputar, en la forma y condiciones que establezca la Agencia de Recaudación, el equivalente al cincuenta por ciento (50%) de las remuneraciones nominales que éstas perciban, como pago a cuenta del impuesto sobre los Ingresos Brutos” (art. 208, texto según la ley 15.311)¹³⁴.

El Código Fiscal de Mendoza exime del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” a “los establecimientos privados, reconocidos por el Gobierno Provincial y/o Nacional a través de la Ley Nacional 24.901 y modificatorias, dedicados exclusivamente a la atención, habilitación y rehabilitación de Personas Discapacitadas, siempre que los aranceles que cobren sean los reconocidos por las Obras Sociales y brinden un diez por ciento (10%) de sus tratamientos en forma gratuita” (art. 189, inc. 24).

El Código Fiscal de Córdoba exonera del gravamen a “los establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y los dedicados a la enseñanza de personas con discapacidad reconocidos como tales por la autoridad competente” (art. 241, inc. 7). Cabe agregar que el citado Código prevé como deducción de los “ingresos brutos imponibles”, los importes que se destinen en apoyo a actividades “que

¹³⁴ Acerca de esta norma y, en particular, con relación al carácter preexistente o sobreviniente al inicio de la relación laboral de la discapacidad, ver TFBA, 5/5/2008, “Churros Manolo S.R.L.”, *La Ley online*: TRLALEY AR/JUR/3402/2008.

lleven a cabo organizaciones de ayuda a personas con discapacidad”, entre otros (art. 240, inc. j).

En la provincia de Entre Ríos, al regular las “exenciones” del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, el Código Fiscal enuncia que, al empleador que tenga bajo su dependencia trabajadores con discapacidad, se le aplica un *“descuento porcentual del monto a ingresar igual a la incidencia porcentual que tenga la cantidad de trabajadores con discapacidad sobre el total de los trabajadores bajo su dependencia”* (art. 197, inc. g).

Asimismo, el Código Fiscal entrerriano exige a *“las actividades desarrolladas por discapacitados que cuenten con tal calificación expedida por los organismos oficiales competentes de la Provincia, siempre que la ejerzan en forma personal sin empleados en relación de dependencia, no cuenten con beneficios previsionales y cuyo impuesto del ejercicio fiscal anterior liquidado tomando la alícuota respectiva sobre la base imponible no exceda el mínimo previsto para dicho ejercicio”*. La disposición aclara que, a los fines del beneficio, se considerarán discapacitados aquellos que resulten encuadrados en la definición del art. 2° de la ley 22.431 (inc. b’).

A su vez, el Código Fiscal de Neuquén exonera del gravamen a *“los ingresos obtenidos por las personas con discapacidad, en los términos de la ley 1634 (régimen de protección integral para la persona con discapacidad) y sus modificatorias, únicamente por aquellas actividades desarrolladas en forma personal”* (art. 203, inc. v).

2.B. Impuesto Inmobiliario

El Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, con indudable fuerza tuitiva, regula distintos beneficios vinculados con los “Tributos que recaen sobre los inmuebles radicados en la Ciudad”, esto es, el “Impuesto inmobiliario” (inc. a) y la “Tasa retributiva de servicios ABL, mantenimiento y conservación de sumideros” (inc. b), respecto de las personas en situación de discapacidad.

En ese sentido, exige de pagar dichos tributos a los *“ocupantes de propiedades del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires mediante concesión precaria o a término,*

a título gratuito”, que se encuentren en situación de discapacidad, debidamente acreditada (art. 372).

Por otra parte, exonera de estos tributos a los jubilados y pensionados del régimen jubilatorio ordinario que, al 31 de diciembre del año anterior, reunieran los requisitos que se indican en la norma, beneficio que *“se otorgará en la misma proporción que le corresponda a cada beneficiario en la propiedad del inmueble”* (art. 397). Cabe agregar, en lo que aquí interesa, que la citada disposición determina, en su último párrafo, que *“si existiera condominio con hijos menores o discapacitados, la exención se hará extensiva a la proporción que a estos les corresponda en el mismo”*.

En particular, se exige de los tributos mencionados a *“las personas con discapacidad o que tengan cónyuge, hijo/s, padres a su cargo, o los comprendidos en los términos de la Ley N° 1.004”*, con la condición aludida, en la medida en que así lo soliciten y reúnan los requisitos que individualiza la norma (art. 398).

Entre tales exigencias, se enuncia: acreditar su discapacidad mediante el pertinente certificado; ser propietarios, condóminos, usufructuarios o beneficiarios del derecho de uso de un único bien inmueble destinado a vivienda propia; no ser titulares de dominio o condóminos de otro u otros inmuebles urbanos o rurales dentro del territorio nacional; ocupar efectivamente dicho inmueble con el cónyuge o hijo/s con discapacidad; que la valuación no exceda el importe que establece la Ley Tarifaria¹³⁵, para el año a partir del cual se solicita la exención (art. 398, ya citado).

Asimismo, de acuerdo con dicho artículo, el beneficio se hace extensivo a la propiedad del cónyuge, hijos, padres, tutores o los

¹³⁵ Con relación a la franquicia respecto de los “Tributos que recaen sobre bienes inmuebles” cabe tener presente que, para el año 2023, la Ley Tarifaria 6593 fija el importe a los que se refieren los arts. 397 y 398, inc. 5, en la suma de \$75.000,00 de valuación fiscal, a cuyo fin *“deberá tenerse presente la valuación fiscal del inmueble vigente al año 2011”* (art. 50). En ese sentido, se prevé que, al solo efecto de determinar las exenciones, las valuaciones fiscales de los terrenos de la Ciudad mantendrán, para el ejercicio fiscal 2023, los mismos valores vigentes al año 2011.

comprendidos en los términos de la ley 1004, con las condiciones mencionadas, en la medida en que dicho inmueble esté destinado a vivienda única de las personas con discapacidad.

Por otra parte, la disposición enuncia que *“las personas con discapacidad, debidamente acreditadas, que sean concesionarias de locales o inmuebles para pequeños comercios de conformidad con lo establecido en el decreto n° 1553/97 (B.O. n° 326) estarán exentas en un cien por ciento (100%) del pago de los tributos establecidos en el presente Título del inmueble concesionado”*.

Finalmente, se indica que *“las personas con discapacidad que obtuvieron la exención con anterioridad al presente período fiscal, en tanto conserven la misma propiedad y se mantengan las condiciones que los hicieron acreedores al beneficio, conservarán el (beneficio)”*.

Por otra parte, el Código Fiscal dispone que la exención prevista en dicha norma, también alcanza, en las mismas condiciones, a una *“única cochera individual, debidamente individualizada ante la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos mediante la partida inmobiliaria correspondiente”* (art. 399).

A su vez, el Código citado establece que las exenciones previstas en los arts. 397, 398 y 401, también alcanzan a *“los jubilados, pensionados y personas con discapacidad que alquilen una vivienda para uso propio, siempre que no sean titulares de dominio o condóminos de otro u otros inmuebles urbanos o rurales en el ámbito del territorio nacional y cumplan con todos los demás requisitos exigidos en dichos artículos, asuman la obligación del pago del Impuesto Inmobiliario y Tasa Retributiva de los Servicios de Alumbrado, Barrido y Limpieza, Mantenimiento y Conservación de Sumideros”* (art. 402). Asimismo, se agrega que el beneficio *“se hace extensivo a los cónyuges, hijos, padres, tutores o los comprendidos en los términos de la Ley N° 1.004 de personas con discapacidad, estando el inmueble destinado a vivienda única de éstos”,* y que *“la asunción de dicho compromiso es responsabilidad absoluta del inquilino, pudiendo el Gobierno de la Ciudad de Autónoma de Buenos Aires, dejar sin efecto esta franquicia en cualquier*

momento sin ninguna responsabilidad de su parte, ni asumir garantía alguna”.

En el ámbito bonaerense el Código Fiscal exime del “Impuesto Inmobiliario” a las asociaciones civiles *“cuando el producto de sus actividades se afecte exclusivamente a los fines de su creación y que no distribuyan suma alguna de su producto entre asociados y socios, y solamente respecto de aquellos inmuebles que se utilicen principalmente para los fines que a continuación se expresan”*, entre otros, el *“servicio especializado en la rehabilitación de personas discapacitadas”* (art. 177, inc. i, ap. 6).

Asimismo, se exonera del citado gravamen a los talleres protegidos de producción y centros de día contemplados en la ley provincial 10.592, norma que prevé el “Régimen jurídico básico e integral para las personas con discapacidad”, con relación a los inmuebles de su propiedad o cedidos en uso gratuito.

Cabe agregar que otras legislaciones locales también consagran exenciones con enfoque de discapacidad en el impuesto inmobiliario.

En efecto, el Código Fiscal de Santa Fe establece que *“quedan exentos del impuesto, adicionales y recargos establecidos en el presente Título: (...) m) Los inmuebles de propiedad de discapacitados y de los ex-combatientes de la guerra de Malvinas cuyos ingresos mensuales sean inferiores a \$ 300 (pesos trescientos), siempre que se encuentren destinados a vivienda propia y no sean ellos ni sus cónyuges titulares de dominio de otro inmueble. Cuando los beneficiarios de esta exención sean condóminos registrá para la parte proporcional de su condominio. La condición de discapacitado se deberá acreditar mediante constancia extendida por el Ministerio de Salud y Medio Ambiente de la Provincia de Santa Fe”* (art. 166, inc. m).

El Código Fiscal de Mendoza exime del pago del “Impuesto Inmobiliario”, a *“los contribuyentes que, tanto ellos como sus cónyuges o descendientes directos de primer grado, padezcan discapacidad motriz, visual o mental y que acrediten”*: *“mediante Certificado Único de Discapacidad extendido conforme a la Ley Nacional N° 22.431 y modificatorias, su situación particular”*; *“ser propietarios de un único inmueble destinado exclusivamente a vivienda familiar y residir en el mismo”*; y

“percibir ingresos familiares mensuales por todo concepto, no superiores al importe del salario mínimo vital y móvil vigente multiplicado por el coeficiente 2 (dos) en la forma, plazo y condiciones que establezca la reglamentación” (art. 154, inc. 3°). Cabe advertir que, en esta última provincia, la legislación alude, únicamente, a la existencia de una discapacidad “motriz, visual o mental”, y, a diferencia de otras jurisdicciones, condiciona la liberalidad a que los “ingresos familiares mensuales por todo concepto”, no sean superiores al monto fijado por la norma. Sin embargo, a tenor del temperamento adoptado por el máximo tribunal federal en el precedente “González Victorica”, no parecería adecuado contemplar la situación familiar de la persona con discapacidad a efectos de medir la capacidad contributiva del beneficiario.

Por su parte, el Código Fiscal de Córdoba establece la exención con relación a los inmuebles destinados a la vivienda permanente del contribuyente o de su grupo familiar, cuando éste sea una persona con discapacidad, de acuerdo con lo previsto en las leyes 22.431 y 24.901, o se encuentre con una incapacidad laboral igual o superior al 66%, de carácter permanente (art. 196, inc. 10). Asimismo, la exención alcanza a los inmuebles pertenecientes a cooperativas regidas por la ley 20.337 y sus modificatorias, “que fueran destinados al funcionamiento de establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y/o dedicados a la enseñanza de personas con discapacidad, reconocidos como tales por la autoridad competente”, en la parte proporcional a la afectación del inmueble al funcionamiento del establecimiento (art. 196, inc. 11).

A su vez, el Código Fiscal de Tierra del Fuego exime del “Impuesto Inmobiliario” a “los inmuebles o parte de los mismos que sean destinados a las asociaciones y sociedades civiles, con personería jurídica, cuando el producto de sus actividades se afecte exclusivamente a los fines de su creación y que no distribuyan suma alguna de su producto entre asociados y socios, y solamente respecto de aquellos inmuebles que se utilicen principalmente para los fines que a

continuación se expresan: (...) 6. Servicio especializado en la rehabilitación de personas discapacitadas” (art. 179, inc. h, ap. 6, de la ley 1075).

Asimismo, el Código Tributario de Chaco contempla que están exentos del “Impuesto Inmobiliario”, “los inmuebles que pertenezcan a menores huérfanos, viudas, solteras, incapaces, inválidos y septuagenarios, cuando la valuación no exceda del monto que fije la Ley Tarifaria” (art. 122, inc. j).

2.C. Impuesto Automotor

En lo que respecta al “Gravamen de Patentes”, el Código Fiscal porteño dispone que quedan exentos “los vehículos de propiedad de personas con discapacidad que los tengan inscriptos a su nombre y acrediten su situación con certificado extendido por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y/o autoridad competente, o se trate de unidades adquiridas dentro del régimen de la Ley Nacional N° 19.279 y modificatorias”. Asimismo, de acuerdo con la norma, el beneficio “se hace extensible a los vehículos de propiedad de los padres o tutores, los descendientes, cónyuge y la pareja conviviente, esta última con la acreditación de dos (2) años de convivencia con la persona con discapacidad” (art. 428, inc. 4°).

El artículo condiciona la exención a que el vehículo esté destinado al uso de la persona con discapacidad y a que la valuación fiscal no supere el importe que fija la Ley Tarifaria¹³⁶, y, a su vez, aclara que la franquicia “alcanza a un solo vehículo por persona discapacitada”.

Por otra parte, resulta interesante mencionar que también se eximen del aludido impuesto a los vehículos de transporte público urbano de pasajeros, denominados de “piso bajo”, especialmente adaptados para el ingreso y egreso de personas con discapacidad, incorporados a las flotas o que se incorporen en el futuro, aunque condiciona la exención a que las empresas propietarias de las unidades

¹³⁶ En lo que respecta a la exención del “Gravamen de Patentes”, la aludida Ley Tarifaria establece en la suma de \$5.500.000 la valuación del automotor a que hace referencia el art. 428, inc. 4°, del Código Fiscal.

se encuentren sin deuda en el impuesto respecto de otros vehículos, o se hayan acogido y se encuentren cumpliendo un plan de pagos (art. 428, inc. 6°).

En el ámbito porteño, el Tribunal Superior de Justicia revocó la decisión de la Sala III¹³⁷ que, por mayoría, había ordenado al Gobierno de la Ciudad otorgar al actor la exención hasta el tope fijado por la Ley Tarifaria y determinar el gravamen por la porción que superara dicho límite. Para así decidir, sostuvo que la Cámara había concedido un beneficio donde la ley no disponía ninguno, de modo que *“no pudo entenderse que fuera indudable la intención del legislador de contemplar la situación de propietarios en la situación del amparista (...), o que la norma necesariamente implicara la inclusión de una situación expresamente excluida”*. Asimismo, entendió que la decisión había importado adoptar una solución *contra legem*, la cual *“aparece desprovista de fundamentación alguna, más allá de la referencia abstracta a un principio constitucional que los jueces no estaban en condiciones de valorar en el marco de un caso individual en el que (...) no se produjo prueba alguna que permita contrastar la situación del amparista con la de otras personas en circunstancias semejantes”*, y que *“no basta para tener por vulnerado el principio de igualdad ante la ley que ésta realice diferencias en términos generales o establezca categorías”*¹³⁸.

¹³⁷ Dicha Sala, por mayoría, había entendido que a pesar de que la existencia del tope legal no resulta irrazonable, la denegación absoluta del beneficio sí se presentaría injusta para el actor. En ese sentido, se señaló que *“no parece adecuado ni respetuoso del derecho de igualdad y que considera vulnerado, que quien resulte propietario de un bien que no excede del tope de setenta y cinco mil pesos (\$ 75.000) se encuentre exento de la totalidad del pago de ABL (atento lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley Tarifaria vigente), y que aquellos propietarios cuyo bien supera el tope se encuentren absolutamente excluidos del beneficio, aun si cumplen con todos los demás requisitos exigidos por la ley”* (Cámara CAyT, Sala III, 21/11/2016, “Facio Zeballos Diego Fernando c/GCBA s/amparo”, expte. n° 45.714).

¹³⁸ TSJ CABA, 19/12/2018, “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Facio

Varias legislaciones locales contemplan exenciones similares.

En ese sentido, el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires exime del “Impuesto a los Automotores” a los vehículos destinados al uso exclusivo de personas que padezcan una discapacidad y acrediten su existencia mediante certificaciones extendidas, de acuerdo con la normativa allí enunciada, *“que para su integración laboral, educacional, social o de salud y recreativa requieran la utilización de un automotor; conducidos por las mismas, salvo en aquellos casos en los que, por la naturaleza y grado de la discapacidad, o por tratarse de un menor de edad con discapacidad, la autoridad competente autorice el manejo del automotor por un tercero”* (art. 243, inc. f, sustituido por la ley 15.079).

Por otra parte, el Código Fiscal de Santa Fe, con relación a la “Patente Única sobre Vehículos”, exonera a *“los vehículos nuevos o usados, destinados al uso exclusivo de personas con discapacidad que para su integración laboral, educacional, social o de salud y recreativa requieran la utilización de un automotor; conducido por las mismas, salvo en aquellos casos en los que, por la naturaleza y grado de la discapacidad o por tratarse de un menor de edad discapacitado, la autoridad competente autorice”*, siempre que se den

Zeballos, Diego Fernando c/GCBA s/amparo”, expte. n° 14491/17, del voto de la mayoría integrada por los jueces Conde, Lozano y Weinberg. En su voto concurrente, el juez Casás sostuvo que la sola invocación del principio de igualdad resultaba insuficiente para justificar la decisión, ya que *“debió haber ponderado, al menos, cuáles son las obligaciones de la Ciudad a la luz de las normas internacionales, nacionales y locales referidas a las personas con discapacidad; si inciden o no y cómo en la forma en que la Legislatura puede establecer exenciones en el impuesto inmobiliario y en la tasa de alumbrado, barrido y limpieza, mantenimiento y conservación de sumideros, teniendo presentes los principios de capacidad contributiva y de razonabilidad de las leyes al valorar la violación del principio de igualdad ante la ley alegada por el actor y cómo todo lo anterior se aplica a su caso concreto y, finalmente, cómo la conclusión a la que llegue —de ser favorable al Sr. Facio Zeballos— podría instrumentarse sin alterar la estructura técnica del impuesto inmobiliario —su progresividad”*.

algunos de los supuestos que enuncia la norma. En ese sentido, “1) tratándose de vehículos de origen nacional o extranjero, siempre que los mismos hayan sido adquiridos bajo el régimen de la Ley Nacional N° 19.279 y modificatorias y Decreto Reglamentario; 2) tratándose de vehículos no adquiridos bajo el régimen de la Ley Nacional N° 19.279 y modificatorias y Decreto Reglamentario, siempre que el valor fiscal del vehículo automotor no supere el monto de pesos cinco millones doscientos veinte mil (\$5.220.000.-), ajustable anualmente de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) que publica mensualmente el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC). Se reconocerá el beneficio de una única unidad, cuando la misma esté a nombre del discapacitado o afectada a su servicio; en este último caso, el titular deberá ser el cónyuge, ascendiente, descendiente, tutor, curador o guardador judicial, o la pareja conviviente cuando acredite un plazo de convivencia no menor a dos (2) años mediante sumaria información judicial. La exención del pago de Patente Única sobre Vehículos regirá desde la fecha de inscripción del vehículo en el Registro de la Propiedad Automotor y de Créditos Prendarios de la Provincia de Santa Fe, previa acreditación de la vigencia del Certificado Único de Discapacidad (CUD), otorgado por el Ministerio de Salud de la Provincia de Santa Fe, a dicha fecha. La vigencia de la exención se extenderá hasta la fecha de vencimiento del Certificado Único de Discapacidad (CUD), pudiendo renovarse a petición de los beneficiarios. Facúltase a la Administración Provincial de Impuestos a dictar la normativa reglamentaria” (art. 327, inc. e).

A su vez, el Código Fiscal de Mendoza dispone que están exentos del “Impuesto a los Automotores”, “el de propiedad de personas discapacitadas, pueda o no conducirlo en forma personal. La existencia de la discapacidad deberá acreditarse mediante certificado extendido conforme a la Ley Nacional No 22.431 y modificatorias. Cuando la persona discapacitada sea titular de más de un vehículo la exención procederá sólo para uno de ellos. La Administración Tributaria Mendoza establecerá los requisitos y condiciones que se deberán acreditar para obtener el beneficio

aludido, el cual comenzará a regir a partir del primer día del mes siguiente al de su cumplimiento” (art. 265, inc. 4°).

El Código Fiscal de Córdoba también otorga la apuntada exención en el gravamen, aunque condiciona la liberalidad a que la persona acredite un porcentaje de incapacidad laboral igual o superior al 66%, de carácter permanente (art. 303, inc. 2°). En dicha provincia, el texto impositivo exime igualmente del “Impuesto a las embarcaciones” a las embarcaciones de propiedad de “organizaciones de ayuda a personas con discapacidad que conforme a sus estatutos no persigan fines de lucro” (art. 317, inc. 3).

El Código Fiscal de Entre Ríos exime del “Impuesto a los Automotores” a “los vehículos destinados al uso exclusivo de personas que padezcan una discapacidad tal que les dificulte su movilidad, impidiéndoles o entorpeciendo severamente el uso de transporte colectivo de pasajeros, y que para su integración laboral, educacional, social o de salud y recreativa requieran la utilización de un automotor, discapacidad que deberá estar certificada por el Instituto Provincial de Discapacidad. Se reconocerá el beneficio por una única unidad, cuando la misma esté a nombre del discapacitado o afectada a su uso o servicio; en este último caso el titular deberá ser el cónyuge, ascendiente, descendiente, colateral en segundo grado, tutor, curador o guardador, hasta el valor de aforo establecido por la Ley Impositiva. El límite del valor de aforo del automotor referido precedentemente, no se aplicará cuando se trate de vehículos que posean adaptaciones especiales que posibiliten la conducción o traslado de los mismos”. Asimismo, agrega que “también estarán exentos los vehículos automotores adquiridos por instituciones asistenciales sin fines de lucro, oficialmente reconocidas, dedicadas a la rehabilitación de personas con discapacidad con destino exclusivo para el transporte de dichos sujetos, hasta el valor de aforo establecido por la Ley Impositiva”, y que “los beneficios dispuestos en el presente inciso se acordarán, en cada caso, previa acreditación de los requisitos que establezca la legislación específica” (art. 284, inc. i).

Con algún matiz, el Código Fiscal de La Pampa adopta el mecanismo de la “deducción” para considerar la especial situación de las personas con discapacidad. En efecto, luego de regular la base imponible del “Impuesto a los Vehículos” (art. 228), prevé una “deducción especial” *“hasta el monto que fije la Ley Impositiva Anual para aquellos automotores de propiedad exclusiva de personas con discapacidad que acrediten su situación con el Certificado Único de Discapacidad”*. Asimismo, contempla que *“también procederá la deducción si la titularidad y tenencia de la unidad destinada al traslado del mismo es del cónyuge, ascendiente, descendiente, tutor, curador o pareja conviviente inscripta en el Registro Civil y Capacidad de las Personas”*, y aclara que la deducción *“alcanzará a un solo vehículo por persona discapacitada y no se considerará para la determinación de la alícuota aplicable”* (art. 230).

2.D. Impuesto de Sellos

A título meramente enunciativo, en materia del “Impuesto de Sellos” —gravamen de carácter instrumental, que involucra la imposición a la circulación de riqueza—, el Código Fiscal de Entre Ríos exime del gravamen a *“las inscripciones de dominio de automotores cero kilómetro (0 Km) adquiridos por personas discapacitadas bajo el Régimen de la Ley 19.279 y modificatorias”* (art. 247, inc. ñ).

Asimismo, el Código Tributario de Chaco establece una exención en dicho impuesto para *“la compraventa, inscripción o radicación de automotores o unidades registrables autopropulsadas sin uso o cero kilómetro, adquiridas en concesionarias oficiales —designadas por las terminales automotrices— por personas discapacitadas o instituciones asistenciales que se dediquen a la rehabilitación de personas con discapacidad, de conformidad con los artículos 1° y 2°, respectivamente, de la Ley Nacional 19.279”* (art. 188, inc. y).

2.E. Otras disposiciones

Finalmente, cabe mencionar que el Código Fiscal de Mendoza establece, con carácter general, que se encuentran exentos de los

“impuestos” los entes con personería jurídica constituidos como entidades sin fines de lucro que se dediquen, exclusivamente, al cumplimiento de funciones dirigidas a *“discapacitados”* y *“minusválidos”*, entre otros, *“en lo referente a su educación, ayuda y/o rehabilitación”*.

VIII. Conclusiones

El tributo constituye un incuestionable instrumento de transformación social, circunstancia que exige repensar en qué medida el sistema fiscal coadyuva a promover la igualdad de oportunidades y la plena inclusión de las personas con discapacidad, ideas que se enmarcan en la faceta de la igualdad como “no exclusión”, complementaria de la noción de igualdad asociada a la “no discriminación”.

No en vano el Principio 5 de Derechos Humanos en la Política Fiscal impone a los Estados adoptar medidas fiscales que contribuyan a eliminar las desigualdades estructurales y la discriminación en todas sus formas y, en particular, las que enfrentan las personas con discapacidad.

Ocurre que la igualdad formal es, tal vez, una igualdad “injusta” o “a medias” al exhibirse insuficiente para eliminar las condiciones que, a menudo, excluyen a este colectivo de su plena integración en la sociedad, así como también para combatir la desigualdad estructural.

Es, entonces, el juego de la idea de igualdad como “no discriminación”, necesariamente aunada a la igualdad como “no sometimiento”, lo que permite completar una visión moderna y actualizada de la igualdad ante la ley, a tono con el imperativo de impulsar la igualdad de oportunidades que consagran la Constitución Nacional y los tratados internacionales de análoga jerarquía.

La Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad es categórica al promover la eliminación de las barreras que impidan su plena y efectiva participación en la sociedad y exigir la realización de los pertinentes “ajustes razonables” para garantizarles el ejercicio de todos sus derechos y libertades fundamentales, en condiciones de igualdad.

En consecuencia, tales medidas deben comprender la implementación, por parte de los Estados, de políticas fiscales idóneas para alcanzar dichos objetivos.

En sintonía con estas ideas, en el ámbito tributario, la proyección de la igualdad “por” la ley —con un adecuado desarrollo en la literatura especializada—, realza la aptitud y pertinencia del tributo para el logro de la igualdad de hecho, como valor supremo del ordenamiento jurídico.

No ha sido otro el enfoque acordado por la Corte Suprema de Justicia al reconocer, de modo expreso, que el imperativo constitucional de estipular respuestas especiales y diferenciadas para los sectores más vulnerables, también se proyecta al sistema tributario, el cual no puede permanecer insensible a la hora de definir su política fiscal.

En el vasto campo de las políticas fiscales, son múltiples y variadas las medidas que los ordenamientos pueden ofrecer —sea en la faceta financiera del gasto público, como en la de los ingresos—, para atender al objetivo de propiciar la igualdad de oportunidades de las personas con discapacidad.

No obstante, la legislación argentina —en el ámbito del tributo, en el que nos hemos detenido en esta colaboración—, se inclina, preferentemente, por el empleo de las exenciones para propender a dicho propósito.

En buena medida, las exenciones con enfoque de discapacidad —predominantemente subjetivas— encuentran fundamento en los propios principios de justicia material que rigen la imposición, en particular, el principio de capacidad contributiva.

Acontece que son elocuentes los mayores costos en los que incurrir las personas con discapacidad como consecuencia de los gastos adicionales en productos y servicios necesarios debido a la discapacidad —desde luego, sin ningún matiz de voluntariedad—, a lo que cabe aunar las menores posibilidades de generar ingresos que tienen, precisamente, a raíz de dicha condición.

De este modo, la eficacia del principio de capacidad contributiva, directriz constitucional de inexcusable observancia, se proyecta en la formulación legal de las exenciones para

aminorar la carga tributaria de las personas con discapacidad.

Desde esa perspectiva, estimamos que es necesario realizar una sincera revisión de los principales impuestos nacionales y locales, a efectos de determinar en qué medida logran captar la genuina capacidad contributiva de las personas con discapacidad y de los familiares a cargo de ellas, pues parecería que la regulación en la materia resulta francamente perfectible.

Asimismo, de acuerdo con la jurisprudencia del máximo tribunal federal, resulta razonable que, a efectos de conceder estos beneficios tributarios, las leyes establezcan distinciones según la capacidad contributiva de las personas con discapacidad, con el propósito de dirigir la ayuda estatal hacia quienes, efectivamente, requieren de ella para garantizar el acceso a los bienes necesarios para su plena inclusión en la sociedad.

En ese sentido, hemos explicitado que, a nivel local, las principales exenciones con enfoque de discapacidad —previstas fundamentalmente en los impuestos inmobiliario y automotor—, además de exigir el efectivo uso del bien por parte de la persona tutelada, condicionan la liberalidad a algún parámetro que mensione su capacidad contributiva, temperamento que, como lo señalamos, no ofrece mayores reparos.

En otras ocasiones, las exoneraciones con el apuntado enfoque de discapacidad se sustentan en motivos de indudable carácter extrafiscal, al favorecer el acceso, para las personas con discapacidad, a elementos indispensables para el desarrollo de su vida. Lo mismo ocurre cuando la liberación del tributo se endereza a promover las actividades de aquellos sujetos que, de diversos modos, propenden al bienestar y a la integración plena del colectivo examinado.

Con una mirada adjetiva —la cual ha escapado los límites de este trabajo—, pensamos que el enfoque de discapacidad debe igualmente incidir en las disposiciones del derecho tributario administrativo o formal, cuyo propósito es asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas. A nuestro modo de ver, dicha subparcela del derecho tributario debe apostar a una mejora cualitativa en la relación que vincula a los contribuyentes en situación de discapacidad con los

organismos recaudadores, a través de las adecuaciones necesarias en las normas que ordenan la actividad administrativa¹³⁹.

Es imprescindible, entonces, promover un modelo de relaciones entre el Fisco y los contribuyentes pertenecientes a este colectivo que contemple la remoción de los obstáculos cotidianos que padecen las personas con discapacidad. No puede perderse de vista que el principio de celeridad, economía, sencillez y eficacia de los trámites¹⁴⁰ guía el cauce formal que deben seguir las distintas reparticiones estatales en ejercicio de sus funciones administrativas.

En definitiva, más allá de las loables exenciones y otros beneficios fiscales contemplados en los distintos gravámenes relevados —tanto a nivel nacional como local—, resulta necesario emprender un examen integral del sistema tributario argentino que permita profundizar el enfoque de discapacidad de sus institutos particulares, reforzando su carácter tuitivo y su evidente idoneidad para coadyuvar a la igualdad de oportunidades, ambicioso objetivo constitucional, con el cual la política fiscal aún está en deuda.

¹³⁹ A modo de ejemplo, cabe mencionar que la resolución general AFIP n° 5048/2021 regula el procedimiento vinculado con la clave fiscal y, en lo que interesa al colectivo examinado, establece cómo debe proceder una persona humana que, por motivos de discapacidad permanente o de una incapacidad física temporal, se encuentra imposibilitada de concurrir a una dependencia de la AFIP a efectos de tramitar su clave fiscal.

¹⁴⁰ Art. 1º, inc. b, de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

IMPLICANCIAS EN LAS FINANZAS PÚBLICAS Y EL DERECHO TRIBUTARIO DEL DECRETO 70/2023 SOBRE EL DERECHO A LA SALUD EN GRUPOS VULNERABLES

Ludmila Andrea Viar

I. Introducción

La epistemología de este artículo parte de la siguiente afirmación: “Los Estados deben eliminar las discriminaciones estructurales y promover la igualdad sustantiva a través de su política fiscal, incorporando de forma transversal las perspectivas de las poblaciones discriminadas en su diseño e implementación, y adoptando acciones afirmativas cuando sea necesario.”¹

El sustento del principio evocado, así concebido como se definió en el párrafo anterior, se basa en los compromisos convencionales y los tratados suscriptos con incidencia constitucional que Argentina ha asumido desde la Declaración de los Derechos Humanos en adelante. Sobre todo, con un especial énfasis, a partir de la reforma constitucional del año 94 con la incorporación del art. 75 inc. 22.

En este contexto, existen algunos instrumentos relevantes como el art. 10 del Protocolo de San Salvador, sobre igualdad y no discriminación en materia de salud². Allí se convoca a los países que suscriben la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales para que promuevan el acceso a la salud de calidad en toda la sociedad, con especial interés en quienes padecen una mayor vulnerabilidad.

En relación con aquello, la Observación general Nº 5, titulada “Las personas con discapacidad”, del Comité de Derechos Económicos Sociales y Culturales (de ahora en adelante Comité DESC) ha hecho hincapié en la inclusión de este colectivo en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PISC). Esta misma inclusión, en términos análogos, se extendió al colectivo de los adultos mayores a través de la Observación general Nº6, titulada “Los derechos económicos, sociales y culturales de las personas mayores”, del Comité DESC.

Si bien estas inclusiones son redundantes, ya que no existe distinción de cualidades respecto del carácter de persona humana en los términos de la Declaración Universal de Derechos Humanos que pone el énfasis en esta igualdad universal; resulta de todas formas un aporte que nos recuerda que para estos dos colectivos también existe la tutela en los términos económicos. Así es como se hilvana el derecho a la salud como derecho esencial sobre grupos vulnerables, lo que decanta en una obligación de cumplimiento para el Estado que suscribe los pactos. Entonces dentro del *pacta sunt servanda*, los Estados se comprometen a reconocer el derecho a la salud como “(...) un derecho humano fundamental e indispensable para el ejercicio de los demás derechos humanos. **Todo ser humano tiene derecho al disfrute del más alto nivel posible**

¹*Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I, pág. 14). También disponible en:

<https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

² PAUTASSI, Laura, “El Progreso en los Derechos. Indicadores de medición del Protocolo de San Salvador”; *Revista Institucional de la Defensa Pública*, Nº 17, *Política Fiscal y Derechos Humanos*, Ciudad de Buenos Aires, Ministerio Público de la Defensa, 2019, p. 132: “Igualdad y no discriminación: constituye una obligación de “efecto inmediato” por la cual los Estados están obligados a

garantizar que todas las acciones se ejercerán en condiciones de igualdad y sin discriminación, y que, además, harán todo lo posible para impedir las diferencias de trato basadas en factores expresamente prohibidos en el PSS. Significa que cada Estado va a reconocer y garantizar los derechos sociales para todos y cada uno de los sujetos titulares de derechos, utilizando criterios de distinción objetivos y razonables, y evitando diferencias de trato arbitrarias, basados en cuestiones expresamente vedados, como sexo, orientación sexual, etnia, raza, religión o el origen social.”

de salud que le permita vivir dignamente. La efectividad del derecho a la salud se puede alcanzar mediante numerosos procedimientos complementarios, como la formulación de políticas en materia de salud, la aplicación de los programas de salud elaborados por la Organización Mundial de la Salud (OMS) o la adopción de instrumentos jurídicos concretos”.³ (el destacado me pertenece)

Asentado lo anterior, se puede afirmar que la tutela de estas categorías —entendidas como grupos humanos que forman parte de la sociedad con una característica de vulnerabilidad que por sí misma demanda el establecimiento de políticas que cumplan con los principios de igualdad y no discriminación— implican que también empiecen a formar parte de las decisiones que afectan a la igualdad en el acceso al derecho a la salud. Cabe recordar que en el art. 25 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, se reconoce el derecho a participar en los asuntos públicos. En este mismo sentido el Comité DESC en su Observación General N° 14 dice que “ (...) al formular y ejecutar las estrategias nacionales de salud deberán respetarse, entre otros, los principios relativos a la no discriminación y la participación del pueblo’. Y en la Observación General N° 20 sobre el principio de igualdad y no discriminación, el Comité señala que ‘ los individuos y grupos de individuos que pertenezcan a alguna de las categorías afectadas por uno o varios de los motivos prohibidos de discriminación deben poder participar en los procesos de toma de decisiones relativas a la selección de esas medidas’”.⁴

Como correlato de lo anterior, Argentina ha suscripto dos instrumentos internacionales específicos para las personas con discapacidad y los adultos mayores. Para el primer colectivo, se suscribió la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad (de ahora en adelante CDPD) a través de la ley 26.378, a la

que se le brindó jerarquía constitucional mediante la ley 27.044. Para el segundo colectivo, se suscribió la Convención Interamericana para la Protección de los Derechos de los Adultos Mayores (de ahora en adelante CIPAM) a través de la ley 27.360, a la que se le reconoció jerarquía constitucional mediante la ley 27.700.

Así es que este trabajo se concentrará en estos dos grupos vulnerables, sobre todo cuando existe interseccionalidad de ambos. Estos dos instrumentos son relativamente nuevos para la política internacional —sin lugar a duda la CIPAM— pues a partir de ellos surgen no sólo principios sino normas de derecho internacional concretas que condensan lo que han planteado otros pactos como los citados, pero con especial tratamiento y adecuación para estos colectivos.

Con motivo de la reciente emisión del Decreto 70/2023⁵, me circunscribiré a describir las consecuencias que éste ha tenido y puede tener sobre estos dos grupos, en relación con los compromisos asumidos por Argentina, cuyas previsiones normativas podrían encontrar una reinterpretación en función de la constitucionalización de las Convenciones referidas. Por lo tanto, también partimos de la premisa de que tanto la CDPD como la CIPAM son instrumentos internacionales suscriptos por Argentina que forman parte de su ordenamiento interno bajo la mayor jerarquía legal.

Para llevar a cabo este análisis técnico, despojado de cualquier apreciación ideológica, sino basado únicamente en las normas vigentes y los criterios jurisprudenciales sostenidos a la fecha por los distintos jueces; se procederá a una lectura crítica y pormenorizada de los artículos que inciden especialmente sobre el sistema de contratación de la medicina prepaga. Esto resulta relevante, en cuanto a que como mencionamos más arriba, la salud se vuelve un

³ Comité DESC, Observación general N°14, Ginebra, 2000.

⁴ CORTI, Horacio, “La Políticas Fiscal en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos: Presupuesto Público, Tributos y los Máximos

Recursos Disponibles”; *Revista Institucional de la Defensa Pública, N° 17, Política Fiscal y Derechos Humanos*, Ciudad de Buenos Aires, Ministerio Público de la Defensa, 2019, p p.185

⁵ B.O: 20/12/2023.

bien jurídico central para el desarrollo de la autonomía personal de estos colectivos, entendido al mismo tiempo, como un bien de especial tutela para el Estado.

Asimismo, a fin de brindarle un contexto al lector, debo indicar que este Decreto ha sido emitido por el nuevo Gobierno Nacional tras las elecciones para la Presidencia, llevada a cabo a finales del año 2023. La consigna con la que ha asumido el nuevo Gobierno es la de eliminar partidas presupuestarias que puedan considerarse ineficientes o ineficaces en la búsqueda de un Estado más austero. Con esta política se busca concretar el equilibrio fiscal y el levantamiento del límite a la compra de dólares para los particulares. Dichos eventos generarían un movimiento económico favorable para Argentina. Por eso este Decreto se concibió dentro del marco de una emergencia económica que surge de la primera oración de las Consideraciones de aquél: “Que la REPÚBLICA ARGENTINA se encuentra atravesando una situación de inédita gravedad, generadora de profundos desequilibrios que impactan negativamente en toda la población, en especial en lo social y económico.”

Para concluir se invita al lector a elaborar reflexiones imparciales que surgen de la aparente o real colisión de derechos, a la luz de los compromisos internacionales asumidos por Argentina, desde un punto de vista de la política fiscal y tributaria.

II. Lectura y análisis crítico del Título XI del DNU 70/2023.

Desde el inicio del Título XI “Salud” del DNU 70/2023 se derogó la ley 27.113 a través de la cual se establecía un sistema de auditoría y promoción de los laboratorios que desarrollan medicamentos y vacunas dentro de la órbita del Estado, en todos sus niveles. El objetivo central de esta derogación fue la eliminación del ANLAP (Agencia Nacional de Laboratorios Públicos). La finalidad de dicha norma se encuentra vinculada con la eliminación de un ente público bajo la premisa que sostiene el mismo Decreto sobre el ajuste y recorte del Estado. Ello a pesar de la labor que haya

desarrollado el organismo a lo largo de estos años, en la coordinación de los distintos laboratorios, en función de la promoción de una tarea más funcional a las demandas de salud que no son satisfechas en otros ámbitos privados.

Esta es la tesis inicial que conlleva el capítulo de Salud del Decreto referido, pues busca hacer un recorte de gastos y partidas presupuestarias dentro de algunas áreas del sistema de salud como se conocía. La finalidad responde a bajar el gasto público con motivo de una emergencia económica. Esta es la teleología del Decreto en análisis.

Como correlato de lo anterior, se procedió a derogar el Decreto 743/2022⁶, lo que configuró el primer paso de la desregulación de los precios de la medicina prepaga. El Decreto 743/2022 fue emitido por el Gobierno saliente tras las elecciones del año 2023, con el fin de regular el aumento de los precios de la medicina prepaga. En la parte de las consideraciones, surge que existen más de 6.000.000 de usuarios, consumidores, que pertenecen a la medicina prepaga. De ese total aproximado, 1.900.000 reciben la cobertura a través de sus empleadores como beneficios laborales. De esta manera, quedan de alguna forma protegidos por el poder de negociación masiva de la empresa que los emplea en paridad con la empresa de salud.

Por el contrario, esto no ocurre de la misma forma con el resto de los usuarios, ya sean adherentes voluntarios mediante un contrato de adhesión o bien aquellos trabajadores en relación de dependencia que derivan sus aportes abonando la diferencia del plan. Pues en este caso no existe paridad real, ni jurídica de negociación. Existe en estos casos una asimetría que requiere de especial consideración jurídica y legal como ocurre en materia de consumo, laboral, de familia, entre otros.

Esto se acentúa con la derogación del art. 5 inc.g de la ley 26.682, a través del cual se

elimina la posibilidad de revisión sobre las cuotas y con la derogación del inc.m, en donde se establecía una especie de salvataje para el

⁶ B.O: 10/11/2022.

caso de que alguna de estas empresas de medicina prepaga pudieran caer en la quiebra. Aquel artículo garantizaba la continuidad del acceso a la salud en las mismas condiciones a los usuarios afectados por la quiebra de su obra social o prepaga.

En esta misma línea, se derogó el art. 18 sobre control de aranceles y el 19 sobre modalidad contractual. Este último artículo en realidad parece quedar suplido por la incorporación de la medicina prepaga a la ley 23.660.

Asimismo, se derogó el art. 25 inc. a, de modo que se desfinanció lo que era el Ministerio de Salud, hoy Secretaría. Sin embargo, cabe señalar que el 18 de febrero del 2020, en Fallos: 343:86⁷, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, siguiendo el dictamen de la Procuración, ya había confirmado la sentencia de primera y segunda instancia que declaraba la inconstitucionalidad de este artículo. Para ello, consideró, bajo el principio del realismo jurídico que dicha “matrícula”, así denominada por la norma en cuestión, en verdad era una tasa. Además, la alícuota fijada se establecía a través de la Resolución 1769/14 de la Superintendencia de Servicios de Salud, por lo que existía una flagrante violación al principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria.

⁷ CSJN, "Swiss Medical S.A. c/ EN - SSS s/ amparo ley 16.986", CAF 2028/2015/CA1-CS1, Fallos: 343:86.

⁸ En dos casos de la Cámara Federal de San Martín, "*Casariago, Martha Maria c/ Asociación Mutual Sancor Salud s/ Amparo ley 16.986*" (FSM 15417/2022/1/CA1) y "*Rodríguez Valeria Alejandra, EN REP. de su madre Cutrone Maria Arcangela c/ Asociación Mutualista de Empleados del Banco Provincias Buenos Aires (AMEBPBA) s/ Amparo ley 16.986*" (Causa FSM 35785/2020/CA3), la Sala II de la Cámara Federal de San Martín dijo que: "Las leyes 24.754 y 26.682, dispusieron que incluso las empresas o entidades que prestasen servicios de medicina prepaga debían cubrir, como mínimo, en sus planes de cobertura médico asistencial, las mismas prestaciones obligatorias dispuestas para las obras sociales, conforme lo establecido por las leyes 23.660, 23.661 y 24.455, y sus respectivas reglamentaciones. A su vez, la ley 24.901 instituyó un sistema de prestaciones básicas de atención

En lo que interesa a dicho principio, el Procurador recuerda que: "(...)la Corte ha señalado que ese valladar inmovible que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución. Así, ese tribunal sostuvo que 'no pueden haber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo' (Fallos: 326:4251)".

Respecto del art. 17 de esta ley, la 26.682, se conservó el último párrafo de aquel, pero se derogaron los dos primeros en donde se establecía el principio de razonabilidad de las cuotas en función de la variación de la estructura de costos.

Por otra parte, el art. 270 del Decreto colocó a las empresas de medicina prepaga en la órbita de la 23.660. Sobre esto, cabe hacer un breve comentario, ya que las leyes 24.754 y 26.682, esta última es propiamente la ley de medicina prepaga, ordenaban la cobertura, como mínimo, conforme con lo establecido por la 23.660, 23.661 y 24.455, esta última incluso ya lo hacía desde el 96.⁸

integral en favor de las personas con capacidades especiales para atender a sus necesidades y requerimientos, la cual resulta ajustada a su finalidad, que es la de lograr su integración social de las personas con discapacidad (Arts. 11, 15, 23 y 33) y la resolución 428/1999 del Ministerio de Salud y Acción social de la Nación (Nomenclador de Prestaciones Básicas para Personas con Discapacidad), dispuso la cobertura de prestaciones de internación. Igualmente, estableció que estas prestaciones tenían por finalidad brindar requerimientos básicos esenciales (vivienda, alimentación, atención especializada) y destinado – preferentemente– a personas cuya discapacidad y nivel de autovalidamiento e independencia sea dificultosa (punto 2.2.2.). La ley 26.378 aprobó la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, la cual dispuso que se les debía brindar "acceso a una variedad de servicios de asistencia domiciliar, residencial y otros servicios de apoyo de la comunidad, incluida la asistencia

Siguiendo con la lectura del Decreto surge que se derogó el art. 5 de la ley 23.660, en donde se establecía el modo de distribución de los recursos de las obras sociales, con el fin de garantizar una distribución homogénea en el modo de recaudación y asignación de sus recursos.

Otro artículo que resulta relevante para el análisis de este trabajo es el art. 15 de la 23.660, modificado por el Decreto, en donde se estableció que las tareas de control y fiscalización serán realizadas por empleados públicos, así se coloca la carga sobre el Estado de manera total y completa. Lo que además genere seguramente un impacto presupuestario en la partida de la Superintendencia.

El art. 23 de la ley también se modificó, desfinanciando los bancos nacionales, provinciales o municipales y dejando únicamente la obligación de depósito para las entidades incluidas en la 23.660 en cualquier banco, de modo que se incluyen a los de gestión privada.

Por último, otro artículo de relevancia para este trabajo fue la incorporación del art. 19 bis a la ley 23.660 a través del que se obliga a los entes de salud, incluido prepagos, que reciban fondo por aportes y contribuciones de trabajadores y empleadores, a aportar el 20% de sus recursos al Fondo Solidario de Redistribución, cuando estos no provengan de los aportes y contribuciones mencionados. A su vez esto redundó en la modificación del art. 22 inc. a de la ley 23.661, en donde remite a la ley 23.660 incluyendo como recursos del Fondo Solidario de Redistribución: "Los previstos en la Ley N° 23.660 y sus modificaciones".

Luego se coloca el énfasis en la emisión de

personal que sea necesaria para facilitar su existencia y su inclusión en la comunidad y para evitar su aislamiento o separación de ésta" (Art. 19, b) y para que gozaran "del más alto nivel posible de salud", previniendo y reduciendo "al máximo la aparición de nuevas discapacidades" (Art. 25), con el objetivo de que las personas con discapacidad puedan lograr y mantener la máxima independencia, capacidad física, mental, social y vocacional, y la inclusión y participación plena en todos los aspectos de la vida mediante servicios y programas generales de habilitación y rehabilitación (Art. 26). De igual

recetas con el medicamento genérico, lo que puede acarrear una problemática respecto de la calidad del insumo producida por determinados laboratorios de acuerdo con características propias del paciente, como puede ser la celiaquía.

Hasta aquí una descripción somera de la norma, no obstante, lo que más interesa a este trabajo es lo relativo a la afectación de los precios de los servicios de medicina prepaga relacionada a las personas con discapacidad y a los adultos mayores, bajo las consideraciones de la responsabilidad estatal y de los recursos públicos que benefician a estas empresas y que al mismo tiempo se ven comprometidos en garantizar el acceso a la salud de manera adecuada a estos colectivos.

III. Análisis crítico a la luz de los principios de igualdad y no discriminación

De la lectura plasmada en el apartado anterior surgen algunos señalamientos entorno a la afectación del principio de igualdad respecto del derecho a la salud que devienen de manera inmediata en una violación al principio de no discriminación, cuando la política fiscal omite la inclusión de los colectivos atravesados por la vulnerabilidad, reconocida esta en las Convenciones citadas más arriba.

Partiendo de la base de que la política fiscal involucra la cuestión de la inclusión en las finanzas públicas y en el derecho tributario, el acceso a la mejor calidad posible de salud de los colectivos vulnerables para garantizar un nivel de vida digno y autónomo, demanda una adecuación de la cuestión financiera e impositiva. Esta adecuación surge bajo los

modo, la ley 27.360 aprobó la Convención Interamericana sobre Protección de los Derechos Humanos de las Personas Mayores, que también les garantizó el derecho "a su salud física y mental" y "a vivir con dignidad en la vejez", asegurando el acceso a "cuidados integrales" y "a una variedad de servicios de asistencia domiciliaria, residencial y otros servicios de apoyo de la comunidad, incluida la asistencia personal que sea necesaria para facilitar su existencia y su inclusión en la comunidad, y para evitar su aislamiento o separación de ésta" (Arts. 6, 7, Inc. c y 19)".

parámetros de normas y principios expresos de la CDPD y de la CIPAM que citaré más adelante.

En este sentido, se ha tomado como una directriz que garantice el principio de igualdad y no discriminación, respecto a la necesidad de:

“Abordar los desequilibrios en las asignaciones presupuestarias para grupos en situación de vulnerabilidad, sectores populares y grupos que tradicionalmente han sido desatendidos y excluidos, y priorizar y asignar recursos adicionales a dichos grupos para eliminar disparidades de distinta clase. Reflejar en las cuentas públicas los gastos vinculados a políticas transversales como la igualdad de género, las políticas de equidad étnico-racial, o las dirigidas a las personas con discapacidad o a la niñez”⁹.

Desde ya que esto abarca de manera inevitable la interseccionalidad en cuanto a la acumulación de vulnerabilidades como puede ser el caso de adultos mayores con discapacidad.

Entonces y en primer lugar, desde el punto de vista de la tributación y ubicando las dos leyes más importantes del país a nivel recaudatorio, que son el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado, se advierte que la liberación del cobro de las cuotas para los prepagos de salud provocará una mayor recaudación estatal desde ambos tributos.¹⁰

Esto implicará un recargo por el tributo, ya que si bien el porcentaje abonado se mantiene en su alícuota, al ampliar la base, incrementa también el costo impositivo. Sin embargo, no existe una asignación específica dirigida a solventar, descargar o disminuir la carga fiscal sobre los contribuyentes con discapacidad o

adultos mayores. Más aún cuando, de acuerdo con el Decreto 88/2023, se ha prorrogado la ley presupuestaria del año 2023, hasta el momento en que se escribe este artículo. Esto provoca que los recursos recaudados no tengan una nueva asignación sobre esta problemática.

Desde el punto de vista del Impuesto a las Ganancias, en el art 85 inc. g, las personas físicas pueden descontar una parte de ese desembolso en concepto de pago del prepago, pero con la limitación que establece este mismo artículo: “Esta deducción no podrá superar el CINCO POR CIENTO (5 %) de la ganancia neta del ejercicio.” Esto deviene en un tributo regresivo, en cuanto beneficia a quien más gana anualmente. Más aún cuando existe un aumento sin límites y con omisión de la razonabilidad de los costos, de acuerdo con la derogación del art. 5 inc. g de la ley 26.682. Esto profundiza la brecha en el acceso a la salud de manera igualitaria, afectando particularmente al colectivo de adultos mayores, cuyos ingresos quedan restringidos a las jubilaciones y a las variaciones de actualización determinadas por el Estado, lo que no obedece a la ratio de actualización de las cuotas de la medicina prepaga. Lo mismo ocurre con el colectivo de personas con discapacidad, cuyo acceso al trabajo remunerado es precario o incluso para las familias de las personas con discapacidad que sostienen el gasto de la medicina prepaga. La protección de la CDPD se extiende al grupo familiar, esto queda plasmado en el punto X del Preámbulo¹¹.

La misma Corte ha reconocido la apremiante situación patrimonial de estos colectivos, así en el caso “C.J.C c/ EN - M° Defensa - Ejército s/ daños y perjuicios”, Fallos: 343: 264, sostuvo que:

⁹ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I, pág.30). También disponible en:

<https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

¹⁰Ver. Agencia Federal de Ingresos Públicos; Estadística Tributaria; Serie Anual;

<https://www.afip.gob.ar/institucional/estudios/serie-anual/>.

¹¹ Dice la CDPD en el punto X del Preámbulo: “Convencidos de que la familia es la unidad colectiva natural y fundamental de la sociedad y tiene derecho a recibir protección de ésta y del Estado, y de que las personas con discapacidad y sus familiares deben recibir la protección y la asistencia necesarias para que las familias puedan contribuir a que las personas con discapacidad gocen de sus derechos plenamente y en igualdad de condiciones,(...)”.

“(…) de lo dicho se extrae que, a partir de la reforma constitucional de 1994, cobra especial énfasis el deber de brindar respuestas especiales y diferenciadas para los sectores vulnerables, con el objeto de asegurarles el goce pleno y efectivo de todos sus derechos. En ese orden, ha señalado que el **envejecimiento y la discapacidad son causas predisponentes determinantes de vulnerabilidad, circunstancia que normalmente obliga a los concernidos a contar con mayores recursos para no ver comprometida seriamente su existencia y/o calidad de vida y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales. Y frente a esta realidad, el imperativo constitucional es transversal a todo el ordenamiento jurídico, ya que no es dable postular que el Estado actúe con una mirada humanista en ámbitos carentes de contenido económico inmediato (libertades de expresión; ambulatoria o tránsito, etc.) y sea insensible al momento de definir su política fiscal y/o presupuestaria (Fallos: 342:411, in re "García")**”. (Considerando 9º del Voto de la Mayoría)(el destacado me pertenece).

En este punto se debe señalar que, para el año 2014, el 3,82%, es decir 4950 personas con discapacidad, tenían medicina prepaga y el 96,18%, lo que representaba a 124.629 personas con discapacidad, tenía obra social¹².

Asimismo, en el 2018 se efectuó otra encuesta pública, en donde se concluyó que el 21,4% no tenía cobertura, el 59,4% tenía PAMI u otra obra social, el 9,5% tenía planes de salud como Incluir Salud y el 9,8% era titular de prepagas por obras social o por contratación voluntaria.¹³

Es cierto que aquellos que cuenten con una pensión no contributiva podrán acceder por

ejemplo a Incluir Salud, pero no todo el colectivo cuenta con una pensión no contributiva e incluso cuando así fuera, podría existir población con pensión no contributiva que con ayuda de sus apoyos y la pensión tenga una prepaga, por lo que en ese caso no podría acceder al Programa Incluir Salud, debiendo darse de baja y perder sus prestadores. Por eso la conservación del acceso a la salud en igualdad de condiciones, en función de los compromisos internacionales, debe ser adecuada y no mínima, en especial cuando existe un bien jurídico como la salud que es el primer derecho que se desprende del derecho a la vida.

Para el caso de los adultos mayores, PAMI es la obra social pública con la que cuenta el universo de aquellos. Sin embargo, y al igual que en el caso de las personas con discapacidad, existe una población que durante toda su vida laboral activa optó por un sistema de obra social o prepago y que su continuidad se ve afectada por la omisión de la nueva normativa en la adecuación del sistema financiero y tributario en función de los compromisos internacionales sobre el acceso a la salud de calidad para grupos vulnerables.

Por eso otra directriz para tener en cuenta es la asignación de recursos y de políticas fiscales y tributarias medibles que se aboquen a prestaciones que mejoran la calidad de vida de estos grupos:

“Sin perjuicio de su obligación de asegurar de la forma más expedita posible el ejercicio pleno del derecho a la seguridad social y de otros derechos (incluyendo nuevas prestaciones conforme evoluciona el estándar de calidad de vida), los Estados deben establecer de forma inmediata pisos de protección social que protejan los ingresos frente a choques y riesgos sociales, económicos, climáticos y de salud pública, que incluyan al menos la

¹² Ver. Ministerio de Salud, “Anuario Estadístico Nacional sobre Discapacidad 2014” realizado por el Ministerio de Salud de la Nación, (2014), 43-45, <https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/anuario2014.pdf>

¹³ Ver. Ministerio de Hacienda, Presidencia de la Nación, Agencia Nacional de Discapacidad, Instituto Nacional de Estadística y Censo, “Estudio Nacional sobre el Perfil de las Personas con Discapacidad”, 2018.

atención médica esencial, incluida la de la maternidad; la seguridad básica de ingresos para los niños y niñas, proporcionando acceso a nutrición, educación, atención y otros bienes y servicios; la seguridad básica de ingresos para personas en edad activa que no puedan trabajar, en particular en casos de enfermedad, desempleo, maternidad y discapacidad; y la seguridad básica de ingresos para personas mayores”¹⁴.

La otra cara de esta medida, como ya se refirió, redundará en el aumento, al menos nominal, de la recaudación por parte del Estado, ya que el incremento existente de los precios, implica un aumento de las ganancias y por lo tanto del porcentaje tributario que debe ingresarse en las arcas públicas.

También desde lo que interesa al Impuesto al Valor Agregado, la recaudación incrementa respecto de los adherentes voluntarios a los prepagos, pues aquellos quedan alcanzados por la alícuota del 10,5% prevista en el art. 28 inc i de la ley de IVA. Entonces al aumentar el precio de las prepagas, la recaudación crece por la ampliación de la base imponible. Esto incide no solo en el precio de las prepagas, sino también en los servicios facturados por los prestadores a las mismas.

En este punto del diagrama de la política fiscal, desde el aspecto impositivo, no se valora la incidencia que tiene el costo impositivo en los grupos vulnerables. Más aún, cuando este costo es el único controlable por el Estado, ya que como se mencionó en el apartado anterior se derogó la posibilidad de la revisión de la cadena de costos. Por un lado, hay una liberación de los aranceles, pero como consecuencia no hay una descompresión de la presión impositiva. Por el otro, el Estado se ha comprometido en la CDPD y en la CIPAM a

brindar el nivel más alto posible de salud. Esta afirmación queda plasmada especialmente en el art. 25 de la CDPD y en el art. 4 inc. c de la CIPAM. A pesar de ello, el Decreto 70/2023, ni ninguna otra norma, ha eliminado el peso impositivo que se traslada y se recarga sobre las personas con discapacidad y los adultos mayores. Pues el efecto económico inmediato es la traslación del costo impositivo. Esto afecta el principio de igualdad, ya que se le exige a estos colectivos un pago impositivo que no responde necesariamente a su real capacidad contributiva por un lado y, por el otro, omite la protección convencional y constitucional que abarca al concepto de la vulnerabilidad.

Otro desafío que provocaría un ajuste o incluso una eliminación del costo fiscal sobre grupos vulnerables es la búsqueda de una medida que no redunde en un beneficio para la empresa de medicina prepaga. Esto ocurre cuando se exime de un tributo, pero no repercute en una baja del precio. Por ello se requieren otros mecanismos más acordes como la devolución del IVA, siempre y cuando no implique un desfinanciamiento del contribuyente, como por ejemplo lo ha hecho Ecuador en sus devoluciones de IVA.¹⁵

Incluso, la cuestión patrimonial, impositiva, tiene incidencia en los derechos humanos, cuando repensamos la arquitectura jurídica de las normas internacionales en relación con las nacionales. En este sentido, y más aún cuando se habla de vulnerabilidad, el principio de la capacidad contributiva de los colectivos se puede ver seriamente afectado, provocando situaciones de desigualdad y discriminación como las que venimos detallando. Por esta razón, la capacidad contributiva se vuelve un derecho fundamental, emparentado con los derechos humanos.¹⁶ Esta afirmación ya tenía su primera acogida con el fallo Cantos de la

¹⁴ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I, pág. 42). También disponible en:

<https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

¹⁵ Cnfr. Ley de Régimen Tributario (R.O: 17/11/2004) última reforma Ley s/n, publicada en el Registro Oficial 309-S, 21-VIII-2018; Ley Orgánica de

Discapacidad (Registro Oficial 25/09/2012) y Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas (Registro Oficial 20/02/2016).

¹⁶ Cnfr. DOMÍNGUEZ CRESPO, César Augusto, “The Ability to Pay as a Fundamental Right: Rethinking the Foundations of Tax Law”, *Mexican Law Review*, Vol.III, N°1, México, UNAM, 2009, p. 57.

CIDH.¹⁷ En consecuencia, la omisión particular de estos colectivos deviene en una afectación distinta del resto de la sociedad y por tanto vulnera el principio de igualdad y el de no discriminación, en cuanto existe una discriminación indirecta que se da a través de la omisión.

En consecuencia, a lo largo del Decreto, no hay una sola referencia al ajuste, en los términos de la CDPD ni de la CIPAM, respecto de la adecuación normativa impositiva para eliminar las barreras de acceso económicas y que además son las más controlables por parte del Estado.

Por eso, estos colectivos son minorías reconocidas legalmente con una tutela superior como ya se indicó. La omisión, entonces, deviene necesariamente en la vulneración del principio de igualdad y en el de no discriminación, ya que si bien la salud es un bien jurídico esencial para toda la población, para el caso de estos dos grupos resulta claro y evidente la necesidad de tener un acceso al mejor servicio de salud posible para garantizar su desarrollo autónomo. Esto surge de manera expresa del art. 25 de la CDPD.

Así es como dentro del aparente principio de generalidad, la omisión de la inclusión de estas minorías provoca la discriminación indirecta, plasmándose en un defecto de la ley. Así es que existe discriminación indirecta "(...) cuando un tratamiento diferenciado se basa en un motivo aparentemente «neutro», pero cuya aplicación tiene un impacto perjudicial e injustificado sobre los miembros de un determinado grupo o colectivo protegido por una cláusula antidiscriminatoria¹⁸. De ahí que a este tipo de discriminación también se la denomine «de impacto»".¹⁹

Desde el punto de vista de la CDPD y de la CIPAM se ordenan normas específicas que establecen, respecto del acceso a la salud, el compromiso que el Estado Argentino asume en este sentido. Como mencioné antes, estas normas garantizan no solo el acceso a la salud

sino al mejor nivel posible de salud, incluso poniendo sobre el Estado la obligación de acceder a precios asequibles a aquella. Más aún, teniendo en cuenta la complejidad que implica el esfuerzo de acceder a un sistema de medicina prepaga, cuando ambas poblaciones tienen bajos niveles de contratación laboral registrada y en el caso de los adultos mayores generalmente ya se encuentran jubilados. Luego el sostenimiento, a lo largo del tiempo, del plan de salud a través del cual durante años ya se atienden con los mismos prestadores que conocen las particularidades y necesidades del caso clínico. Para la población de adultos mayores se repite la cuestión de internaciones geriátricas que debe abonar el prepago conforme con los parámetros de la Resolución 428/99, o en este mismo sentido los centros de día para personas con discapacidad. Por eso es importante recordar que específicamente el art. 25 de la CDPD dice:

“Los Estados Partes reconocen que las personas con discapacidad **tienen derecho a gozar del más alto nivel posible de salud sin discriminación** por motivos de discapacidad. Los Estados Partes adoptarán las medidas pertinentes para asegurar el acceso de las personas con discapacidad a servicios de salud que tengan en cuenta las cuestiones de género, incluida la rehabilitación relacionada con la salud. En particular, los Estados Partes: a) Proporcionarán a las personas con discapacidad **programas y atención de la salud gratuitos o a precios asequibles de la misma variedad y calidad que a las demás personas**, incluso en el ámbito de la salud sexual y reproductiva, y programas de salud pública dirigidos a la población; b) Proporcionarán los servicios de salud que necesiten las personas con discapacidad específicamente como

¹⁷Cnfr. Corte IDH, “*Cantos vs. Argentina*”, 28/11/2002, Serie C, Nº. 97.

¹⁸ Añón Roig, 2013, p. 649

¹⁹RESURRECCIÓN, Liliana M. S., “La discriminación y algunos de sus calificativos: directa, indirecta, por

indiferenciación, interseccional (o múltiple) y estructural”, *Pensamiento Constitucional*, Nº 22, Ciudad de Buenos Aires, PUCP, 2017, p 261.

consecuencia de su discapacidad(...)" (el resaltado me pertenece).

Tan central es el sostenimiento de los prestadores, que incluso ya en el año 2009 la Superintendencia de Servicio de Salud emitió la Resolución 1025/2009, en donde garantiza la continuidad del tratamiento con el prestador, incluso a pesar de la baja del contrato del ente de salud con este último.

Dentro de esta lógica, la misma ley 23.661 tiene por fin erigir un sistema de solidaridad cuyo objetivo es el acceso igualitario a la salud. Así es que en lo que interesa al financiamiento de las prestaciones y a la intervención estatal, en materia de discapacidad, tanto las prepagas como las obras sociales, se benefician del Fondo Solidario de Redistribución que cuenta con aportes estatales. El Decreto 70/2023 en el art. 295 incluye a las prepagas dentro de este mismo sistema de financiamiento. Especialmente el art. 2 de la ley 23.661 dice: "El seguro tendrá como objetivo fundamental proveer el otorgamiento de prestaciones de salud igualitarias, integrales y humanizadas, tendientes a la promoción, protección, recuperación y rehabilitación de la salud, que respondan al mejor nivel de calidad disponible y garanticen a los beneficiarios la obtención del mismo tipo y nivel de prestaciones eliminando toda forma de discriminación en base a un criterio de justicia distributiva."

Aquello resulta relevante, ya que el inc. g del art. 22 de la ley 23.661 enumera los recursos del Fondo Solidario de Redistribución, refiere a los subsidios y subvenciones como recursos y el inc. h alude a los aportes que se establezcan en el Presupuesto General de la Nación. El art. 24 de esta misma ley establece una serie de mecanismos de rescate y financiamiento para estas empresas, en especial en el inc. c, se incluye a las prestaciones para las personas con discapacidad. Asimismo, el inc b de este mismo art. 24 dice: "Subsidiar automáticamente a aquellos beneficiarios que, por todo concepto, perciban menores ingresos, con el propósito de equiparar sus niveles de cobertura obligatoria, según establezca la reglamentación."

Todo lo anterior, además, debiera considerar los ingresos provenientes de los socios activos

que no hacen uso asiduo de las prestaciones médicas y que mensualmente abonan sus cuotas sin la utilización del servicio, dependiendo, como todo seguro, de un contrato aleatorio. Pues en todo caso el subsidio o la partida que debiera adjudicarse para cumplir con la obligación convencional del acceso a la salud de calidad debería ajustarse a la realidad financiera del sistema de salud prepago, sino se corre el riesgo de que la partida determinada no sea razonable. Esto ocurre, nuevamente, porque el Estado es quien garantiza este acceso, mediante los compromisos internacionales que modifican el sistema legal interno; sobre todo para los sujetos que como señala el Decreto 743/2022 no cuentan con las mismas fuerzas de negociación. En especial, cuando una persona que tiene algún tipo de afección discapacitante y/o es un adulto mayor se atiende con los mismos prestadores durante un plazo prolongado.

La complejidad de esta cuestión se sostiene en la determinación del modo en que se aplicaría el subsidio o incluso la mejora tributaria para los usuarios vulnerables, cuando al mismo tiempo el pago de la cuota del plan de salud es igualitaria para todo el universo de adherentes voluntarios. Mientras que en la ley 23.661 se observa un sistema financiero en beneficio de las empresas privadas, esto no se ve, al menos de manera directa y eficiente, dirigida a los usuarios con algún tipo de vulnerabilidad. Esto parece contradictorio, ya que el espíritu de la norma, está expresamente dirigido a los grupos vulnerables. Esto provoca un desbalance que deviene en discriminación por la consecuente obstrucción económica al mantenimiento de la mejor calidad posible de la salud. Por eso, la aplicación aritmética del pago de la cuota por igual a todos los usuarios provoca una barrera económica y por lo tanto una discriminación indirecta.

Por otra parte, también subyace la omisión de los aportes estatales, suficientes o no a valoración del lector, respecto del financiamiento a través del Fondo Solidario de Redistribución. Aporte que a la fecha no se ha actualizado, ya que se ha prorrogado el

presupuesto del año anterior y que, además, tampoco ha tenido en cuenta la mayor recaudación impositiva, al menos, nominal por el aumento de los servicios de medicina prepaga.

Además de todo lo descripto, también hay otra problemática respecto a la carencia normativa en la determinación de una herramienta que pudiera garantizar que el subsidio o beneficio se replique en el acceso del pago de las cuotas de manera directa a los usuarios con discapacidad y/o adultos mayores. De modo que se pueda subsidiar directamente a estos colectivos, para primero poder acceder al pago de la cuota y luego eventualmente, y en segundo lugar, reforzar este aspecto a través del mecanismo del Fondo Solidario.

En este panorama, surge una salvedad que inicialmente parece positiva, ello es la incorporación del art. 19 bis en la ley 23.660. Este artículo compromete a los agentes de salud a destinar un 20% de los aportes adicionales que reciben, ósea a parte de los aportes y contribuciones que perciben por parte del empleador y del trabajador, al Fondo de Redistribución Solidaria. Sin embargo, una primera pregunta o cuestión que surge es qué incidencia tendrá esto en el financiamiento de las cuotas. La respuesta parecería ser que ninguno, ya que justamente el fondo financia prestaciones, no pagos de cuotas de los adherentes voluntarios en situación de vulnerabilidad, como ya fue señalado. Pero, además, al igual que con los tributos, el costo de la pérdida de ese 20% puede encontrar alguna forma de recupero o traslación respecto, de nuevo, de los aumentos de cuota. Por eso se advierte una labor que no parece sencilla al momento en que se busca constituir un fondo para financiar las prestaciones de salud, pero por otra parte el acceso al servicio privado se vuelve inalcanzable. ¿Qué sentido tendría entonces si no se garantiza el acceso a la salud de mejor calidad posible entendido como la conservación del valor del plan de salud de los grupos vulnerables? Sobre todo, esta cuestión surge respecto del financiamiento público, los compromisos que asume el Estado a nivel internacional y a nivel

local con la 23.661, como ya se citó más arriba y el cumplimiento efectivo de la norma.

Ahora bien, si avanzamos sobre algunos precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación se advierte la intervención que la Justicia ha tenido en el análisis de la cuestión del acceso a la salud o a un derecho de garantía constitucional y convencional contra el contenido y la aplicación de las leyes nacionales.

Además, actualmente, la situación del derecho a la salud en relación con el Decreto 70/2023 ha provocado, en este mismo sentido, la intervención de los Juzgados Federales de distintas jurisdicciones del país.

Desde los precedentes de la Corte, para avanzar sobre el aspecto de las finanzas públicas, y en especial sobre la problemática que se viene describiendo, encontramos en el fallo "Q. C., S. Y. c/ Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires s/ amparo"²⁰ la obligación de que el Poder Ejecutivo, en el caso referido la Ciudad de Buenos Aires, debe respetar y adecuar sus normas locales a los compromisos de *hard law* asumidos por el Estado Argentino.

"11) Las pautas antes señaladas son las que gobiernan la causa sub examine, por lo que frente al pedido aquí formulado de una vivienda digna, la ciudad debió haber tratado a la actora y a su hijo de un modo distinto al establecido en el régimen general.; en atención a las graves patologías que este último padece. Es que involucrando el tema habitacional a las prestaciones financiadas con dinero público, la demandada no podía prescindir al delinear sus políticas de la condición especial que revisten las personas con discapacidad. De modo tal, que resultaba irrazonable incluir a la señora S. Y. Q. C. y al niño dentro del mismo grupo en el que se encuentran otras personas sin discapacidad a los efectos de aplicar a todas idénticas restricciones presupuestarias. Dicha hermenéutica, se apoya en que el gobierno local en su carácter de administrador de fondos

²⁰ CSJN, Fallos: 335:452.

públicos, tiene competencia para redistribuir, es decir transferir o asignar dinero para ciertos y especiales grupos de personas.” (Considerando N° 11 del Voto de la Doctora Carmen de Argibay).

Lo central de este voto de la Doctora Carmen de Argibay es que pone de manifiesto lo que venimos señalando, desde el punto de vista de la política fiscal, directamente destaca la relación entre el presupuesto, las políticas de protección y además específicamente el colectivo de las personas con discapacidad. En el caso en concreto además existe una interseccionalidad de pobreza, mujer y niñez, pues quien reclama es una madre con su hijo con discapacidad a cargo.

Una tesis similar, vinculada a la tributación, pero con clara incidencia en las políticas de protección de estos colectivos, ya que toda detracción o fondo que deja de percibir el Estado en materia de tributo implica un gasto, se observa en otros sistemas normativos. Pues para el caso de adultos mayores, ya sea la no gravabilidad de las jubilaciones mediante el aumento de los montos imposables, conforme con el Decreto 473/2023, de su exención o bien en el caso de la aplicación de los beneficios fiscales, como puede ser el beneficio automotor de la ley 19.279 implican el diagrama de una política fiscal de inclusión.

En estos puntos la Corte ha tenido resolución judicial al respecto. Así, incluso con ciertas delimitaciones, el acceso patrimonial en función de la promoción de la autonomía que surge de la CDPD quedó plasmado en el Dictamen de la Procuración, suscripto por la mayoría en el caso “Gonzalez Victorica” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación²¹:

“De este modo, la ley 19.279 brinda una contribución de naturaleza económica, complementaria al aporte individual realizado por el solicitante, y focaliza el apoyo exclusivamente en un grupo intermedio de beneficiarios: aquellas personas con discapacidad que cuentan con suficientes recursos para aportar una parte sustancial del precio del rodado y

para su mantenimiento, pero que no podrían acceder al bien sin contar complementariamente con la franquicia fiscal. En la actualidad, dicha política se puede considerar en el marco del mandato constitucional consagrado en el artículo 75, inciso 23, de adoptar medidas de acción positiva que promuevan el goce pleno de los derechos de las personas con discapacidad. Además, debe ser leída como la implementación de un conjunto de obligaciones emanadas de la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, dotada de rango constitucional a partir de la sanción de la ley 27.044”.

Así es como esta política fiscal sobre el régimen de promoción automotor y la quita de tributos para acceder a un auto, responde de manera concreta a la obligación convencional que surge del art. 20 de la CDPD.

En otro orden, en el caso “García María Isabel”²², también de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la Corte sostuvo que:

“14) Que el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (documento que goza de jerarquía constitucional conforme al art. 75 inc. 22 de la Norma Fundamental), establece el derecho a la seguridad social, disponiendo que toda persona debe gozar de “la seguridad social que la proteja contra las consecuencias de la vejez y de la incapacidad que la imposibilite física o mentalmente para obtener los medios para llevar una vida digna y decorosa...” (art. 9 del Protocolo Adicional; el énfasis es agregado). A tales efectos, el Protocolo dispone la obligación de los Estados Partes de adoptar todas las medidas necesarias, hasta el máximo de los recursos disponibles y tomando en cuenta su grado de desarrollo, a fin de lograr progresivamente, y de conformidad con

²¹ CSJN: Fallos: 341:1625.

²² CSJN: Fallos: 342:411.

la legislación interna, la plena efectividad de los derechos que se reconocen en el documento (art. 1º). A su turno, la Convención Interamericana sobre la Protección de los Derechos Humanos de las Personas Mayores (CIPDHPM), adoptada por la Organización de Estados Americanos durante la 45ª Asamblea General de la OEA, el 15 de junio de 2015, e incorporada a nuestro ordenamiento jurídico mediante ley 27.360 (en vigor desde el 22 de noviembre de 2017), consagra el compromiso de los Estados Partes para adoptar y fortalecer "todas las medidas legislativas, administrativas, judiciales, presupuestarias y de cualquier otra índole, incluido un adecuado acceso a la justicia a fin de garantizar a la persona mayor un trato diferenciado y preferencial en todos los ámbitos" (el énfasis es agregado), así como también las medidas necesarias a fin de lograr, progresivamente, la plena efectividad de los derechos económicos. Contempla, asimismo, el derecho que tiene toda persona mayor a la seguridad social que la proteja para llevar una vida digna (arts. 40, incs. c y d, y 17). Este instrumento hace hincapié en el "enfoque diferencial para el goce efectivo de los derechos de la persona mayor" (el énfasis es agregado) como uno de los principios generales aplicables respecto de los derechos reconocidos en la Convención (art. 30, punto 1)." (Considerando Nº14 del Voto de la Mayoría)

Por último, en este aspecto, cabe señalar algunas de las resoluciones judiciales no firmes que a la fecha se han interpuesto a través de amparos y en donde los fueros federales han resuelto cautelarmente sobre la suspensión de los aumentos de los precios de la medicina prepaga. Algunas de estas resoluciones fueron: W, E.S c/Estado Nacional – Poder Ejecutivo Nacional s/ Amparo (Expte 19.506/2023), Justicia Federal de la Ciudad de

Buenos Aires.; B, M. C. c/ Sociedad Italiana de beneficencia de Buenos Aires s/ Amparo Colectivo (Expte s/Nº), justicia federal de San Martín; M. L. A. c/ Galeno Argentina S.A. s/ amparo colectivo (Expte s/Nº), justicia federal de San Martín; R., E. F. c/ OMINT S.A. s/ amparo colectivo (Expte s/Nº), justicia federal de San Martín.²³ "Ramos, Pilar Florencia c/ ACA Salud Cooperativa de Prestaciones Médico Asistenciales (Avalian) s/ Amparo Colectivo" (Expte Nº 103/2024), justicia federal de San Martín; H, L. I c/ Hospital Alemán Asociación Civil S/Amparo (Expte 321/2024), justicia federal de San Martín y "Rabbia, Eduardo Fabian c/ OMINT s/ amparo colectivo" (Expte Nº95/2024), justicia federal de San Martín.

Debo señalar que dichas sentencias no se encuentran firmes a pesar de que en su mayoría han resuelto en favor de la parte actora. No obstante, sí cuento con acceso a la resolución del caso H, L. I c/ Hospital Alemán Asociación Civil S/Amparo (Expte 321/2024). En este punto, vinculado a lo que se viene exponiendo, el juez de primera instancia valoró para resolver de manera favorable a la amparista que:

"Repárese que, en tanto -conforme surge de la facturación acompañada- en los últimos meses la cuota de afiliación sufrió importantes aumentos fuera de aquel régimen legal, estos no son acompañados por un correlativo incremento de los haberes jubilatorios que percibe la amparista. Luego, se impone un pronunciamiento jurisdiccional inmediato. En tal sentido, teniendo en cuenta los principios que rigen la preservación de la salud y de la vida de las personas, derechos estos reconocidos en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (art. 12); en el Pacto de San José de Costa Rica (arts. 4 y 5) y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 6, inc. 1), con rango constitucional (art. 75, inc. 22), el *fumus bonis iuris* aparece como verosímil y el *periculum in mora* como inminente, ello

²³ Microjuris, "Especial Microjuris DNU 70/2023 e información complementaria", s/nº; Ciudad de

Buenos Aires; Microjuris, 2024; MJ-MJN-121639-AR[MJN121639].

claro está, dentro del escueto marco de conocimiento que habilita la instancia cautelar y sin que importe otorgar una declaración anticipada sobre la procedencia de la cuestión de fondo (doct. art. 232 del CPCC). Máxime, teniendo presente que se trata de una persona de 73 años de edad y resulta sujeto de la especial protección consagrada por la Convención Interamericana sobre Protección de los Derechos Humanos de las Personas Mayores (aprobada por ley 27.360).(…) Por tal razón, frente la magnitud de eventuales consecuencias negativas para el jubilado, quien depende de los regulados aumentos que fija el Estado, resulta menester asegurar las condiciones de acceso al servicio de salud contratado por la amparista mientras se define la cuestión de fondo, siendo razonable establecer una pauta de ajuste de la cuota mensual que provea de cierta previsibilidad a las partes y que no implique –en el actual contexto económico de alta inflación– una afectación del derecho de propiedad de la empresa demandada y de las condiciones de sustentabilidad de los servicios que presta.”

Existe entonces en lo descripto por el juez, una condición que es la discapacidad y la de adulto mayor de la amparista, quien percibe una jubilación que otorga y actualiza el Estado. Esto lo señala el mismo juez en la medida cautelar no firme. Sin embargo, también hace un balanceo de derechos, aplica el *balancing test*, y refiere al derecho de propiedad de la demandada, en cuanto a la necesidad de garantizarle los recursos para su funcionamiento. Arriba a una solución intermedia en donde retrotrae la cuota al mes de diciembre y aplica una actualización conforme con la inflación informada por el INDEC.

Ahora bien, la sentencia menciona no solo los pactos y convenciones internacionales que se

han citado en este trabajo para resolver como lo hizo, sino que además menciona ocasionalmente la responsabilidad financiera del Estado en este punto. Sin embargo, omite la cuestión que se señala aquí y que son los recursos con el que el Estado financia a la medicina prepaga a través del Fondo Solidario de Redistribución.

Esta problemática que requiere de un estudio minucioso, práctico y académico se puede apreciar en la publicación de Mayo 2021 citada al pie de este trabajo y titulada “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal”²⁴, ya que allí se hace expresa referencia a la inclusión presupuestaria de políticas sobre derechos humanos, no solo en Argentina, sino en varios países de la región.

Ahora bien, esta inclusión no resulta infinita sino más bien adecuada. El concepto de adecuación surge expreso tanto de la CDPD como de la CIPAM.

En el caso de la CIPAM el art. 4 inc. c, se refiere a la adecuación presupuestaria: “Adoptarán y fortalecerán todas las medidas legislativas, administrativas, judiciales, presupuestarias y de cualquier otra índole, incluido un adecuado acceso a la justicia a fin garantizar a la persona mayor un trato diferenciado y preferencial en todos los ámbitos.”

Mientras que la CDPD en el art. 28 inc. c habla de la obligación presupuestaria estatal, de manera tácita, para el caso de la interseccionalidad con la pobreza: “c) Asegurar el acceso de las personas con discapacidad y de sus familias que vivan en situaciones de pobreza a asistencia del Estado para sufragar gastos relacionados con su discapacidad, incluidos capacitación, asesoramiento, asistencia financiera y servicios de cuidados temporales adecuados; (...)”.

Sin embargo, en contextos de crisis como el presente y como el que ameritaría la emisión de un Decreto de Necesidad de Urgencia, se han elaborado algunos parámetros para tener en cuenta respecto de la tutela de estos derechos y las posibilidades de inclusión y auditoría

²⁴ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También

disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

dentro del presupuesto. Así es como siguiendo el pensamiento del Dr. Horacio Corti, cabe suscribir a su postura en cuanto a que el Estado debe incluir partidas presupuestarias para atender el contenido de los derechos humanos, y aquí hago un agregado personal en cuanto a que ese contenido debe ser adecuado. En segundo lugar, esa inclusión presupuestaria debe ser auditada, para evitar vicios como la subejecución de los gastos programados. Y por último, dice que puede existir un caso extremo como es el de una catástrofe, no obstante lo cual se debe aplicar el medio menos restrictivo.²⁵

Como señalaba anteriormente, este último punto resulta de gran relevancia considerando que el DNU 70/2023 se publicó bajo el argumento de una situación de emergencia/catástrofe económica. Sin embargo, no se puede dejar de lado el principio de proporcionalidad de las medidas en función del bien jurídico protegido como es el caso del acceso a la salud de manera adecuada, y no mínima, para el colectivo de personas con discapacidad y adultos mayores. Así establece los siguientes criterios:

“a) la subordinación de los derechos propietarios a los restantes derechos fundamentales; b) la existencia de derechos no restringibles en época de emergencia; c) el privilegio de los derechos de categorías de personas que merecen un trato preferencial”.²⁶

Incluso resulta interesante señalar que a la fecha la AFIP ha renovado una resolución que viene desde la catástrofe de la pandemia del 2020, que es la Resolución 5482/2024 a través de la cual suspende los procesos de ejecución fiscal y las trabas de medidas cautelares contra contribuyente pertenecientes al sector de salud: “Que, en ese mismo sentido, la citada cartera ministerial entendió adecuado extender dicho beneficio a los contribuyentes pertenecientes al sector de salud, conforme a los lineamientos que este Organismo establezca, considerando a tales fines, la información suministrada por el Ministerio de

Salud de la Nación.”

Esta cuestión no es menor, ya que como se señaló, la incidencia de la traslación del costo impositivo, la abstención en la ejecución de estas deudas que componen el tesoro, provocan la falta de captación de recurso, cuyo efecto buscado es rescindir estos ingresos esperando un efecto económico beneficios en la cadena de costos de estos entes de la salud. Por el contrario, no existe una garantía o una obligación del particular, en este caso las empresas de salud, para que esta renuncia o suspensión de la captación de recursos incida inmediatamente en la baja de precios. De esta forma el Estado pierde el control en la percepción y reasignación de recursos bajo la voluntad del privado. Esto resulta indeterminable. Tampoco se debe olvidar el beneficio mediante el cual el Estado asume el costo de fiscalización de estas empresas, ya que el Decreto 70/2023 modificó el art. 15 de la ley 23.660, colocando la carga de aquel sobre el Estado.

Es importante en este punto recordar que el incumplimiento de la categorización señalada por el Dr. Corti habilita a la intervención del Poder Judicial. Pues si bien los límites pueden ser difusos respecto de lo que se considera cuestión de política no justiciable por responder a las funciones de los otros dos poderes, lo cierto es que aquello no resulta absoluto. Dentro del marco del libro Políticas Fiscales y Derechos Humanos, el Doctor Casas recordó oportunamente el caso “Benghalensis”²⁷, en donde la Corte remitió al Dictamen de la Procuración. El caso además resulta de interés en cuanto se trataba de la tutela del derecho a la salud dentro del marco de una acción que se categorizaría como colectiva. Al finalizar el Dictamen en el punto XII se sostuvo que la cuestión no era ajena al control judicial:

“En lo atinente al argumento sobre el control judicial respecto del presupuesto del Ministerio y su ejecución, en mi opinión no se configura en el sub lite,

²⁵ Cnfr. CORTI, Horacio, “La Política Fiscal en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos: Presupuesto Público, Tributos y los Máximos Recursos Disponibles”, *ob.cit.*, p. 227 a 229.

²⁶ CORTI, Horacio, “Derecho Constitucional Presupuestario”, LexisNexis, Ciudad de Buenos Aires, Thomson Reuters, 2007, p. 818

²⁷ CSJN: Fallos: 323:1339

como erróneamente sostiene la apelante, ya que los jueces se limitaron a exigir -al Estado Nacional- el debido cumplimiento de la ley 23.798 y de su decreto reglamentario, de conformidad con los derechos consagrados por la Constitución Nacional, más allá del acierto o error de los medios empleados por el legislador o por el Ministerio de Salud y Acción Social.”

Así es como se le exige al Estado Nacional justamente financiar y así cumplir con la ley 23.798.

Siguiendo esta misma línea de pensamiento, desde aquel fallo del año 2000 hasta la actualidad se han incorporado instrumentos específicos con directivas concretas como son la CDPD y el CIPAM en los artículos y preámbulos que se han citado aquí.

En este sentido, se puede concluir que el control que Argentina habilita sobre estas cuestiones es intenso. Lo que surge de los casos locales como *Benghalensis*, el caso *Q*, *.C.S*, *García María Isabel* y *Gonzalez Victorica*. Esto lo ha sostenido el Doctor Corti: “Por su parte, en el caso ‘Pabellón 13’, también referido al derecho a la salud, resuelto por la Corte Suprema de México, hay un control de constitucionalidad que parte de la afirmación del derecho. Sin embargo, la Corte permite que el Estado pueda probar que no tenía recursos suficientes para asegurar el derecho, aun cuando en el caso el Estado mexicano no probó esa circunstancia. En estos dos casos tenemos, entonces, un mismo derecho en juego (el derecho a la salud), pero dos tipos de control, intenso a mi entender en la Argentina y moderado en el caso mexicano.”²⁸

IV. Conclusiones: “Consecuencias prácticas, preguntas y reflexiones”

De lo descripto hasta aquí se puede concluir que el Decreto 70/2023, desde un análisis únicamente vinculado al derecho a la salud, entendido como la continuidad en la medicina prepaga para los grupos vulnerables y en

relación con las finanzas públicas y el derecho tributario, provoca una serie de consecuencias que requieren de un ajuste normativo para evitar la caída en la inconstitucionalidad de los casos particulares y concretos que citamos y que hoy se encuentran judicializados.

Centralmente, este Decreto importa una mayor recaudación, por lo menos nominal, por el evidente aumento de los precios de las empresas de medicina prepaga. Al mismo tiempo, este incremento en la recaudación no se ve aplicado para subsidiar o atender la situación de los colectivos de personas con discapacidad y adultos mayores que necesitan la continuidad en estos sistemas de medicina prepaga. Una continuidad que el mismo Ejecutivo ha reconocido como una necesidad en la Resolución 1025/2009, bajo ciertos parámetros de razonabilidad, como el transcurso del tiempo en la atención con el mismo prestador o profesional de la salud. Lo que además, desde ya y como surge al inicio del trabajo, también proviene de una obligación convencional y constitucional de garantizar el acceso a la salud de calidad, a precios asequibles y del mejor nivel posible, estos últimos dos conceptos surgen de la CDPD de manera expresa.

En el otro extremo, no se puede desconocer la situación de las empresas de medicina prepaga que deben hacer frente a sus costos, costos que han quedado fuera de la evaluación para la determinación del precio del plan de salud según el Decreto 70/2023. Pues en realidad lo que surge allí es el derecho a la propiedad y a la libre industria. Este punto también ha sido considerado por las resoluciones cautelares no firmes, citadas más arriba, en los fueros federales. Lo que ha devenido en un balanceo de derechos o *balancing test*. De modo tal que los jueces han tenido que llegar a soluciones de propia creación jurisprudencial.

Por otra parte, el mismo Decreto establece estrategias de beneficios para las empresas de medicina prepaga como la modificación del art. 15 de la ley 23.660, recargando el costo de

²⁸ *Ob.cit.*, Corti, Horacio, “La Política Fiscal en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos:

Presupuesto Público, Tributos y los Máximos Recursos Disponibles”, p. 103.

control y fiscalización sobre el Estado. Asimismo confirma la derogación del 25 inc.a de la ley 26.682 como un recurso de financiamiento que tampoco fue incorporado mediante una ley.

Entonces se advierte que se incrementó la recaudación, se disminuyó la presión impositiva y de costos estatales sobre las empresas de medicina prepaga y no se modificó el aporte de financiamiento del presupuesto al Fondo Solidario de Redistribución.

Al mismo tiempo, existe un sistema constituido en la ley 23.661 que financia las prestaciones de salud, beneficiando a las prepagas a través del Fondo Solidario de Redistribución. Sin embargo, los aportes estatales a este Fondo no se han modificado ni incrementado en función de la prórroga del presupuesto de 2023. Si bien se agregó el art. 19bis en la ley 23.660 y en consecuencia se modificó el art. 22 inc. a de la ley 23.661, esto no repercute de manera directa en los usuarios vulnerables sobre el acceso al pago de la cuota del prepago. Además, el aporte del 20% de los recursos que establece el art. 19bis no garantiza la traslación del costo que ello representa para la empresa prepago, en especial sobre aquellas empresas mixtas que son prepagos y obra social. Este costo se podría trasladar a las cuotas. De esta manera, si bien hay un financiamiento público a través del Fondo Solidario de Redistribución este se vuelve abstracto, si los usuarios no encuentran una respuesta frente a los aumentos de las cuotas del prepago, ya sea mediante un subsidio, devolución de impuestos, deducciones o el mecanismo que resulte más adecuado.

Por otra parte, el mismo Estado que estableció estas pautas resulta garante a través de las CDPD —específicamente arts 25 y 28 inc. c— y de la CIPAM —específicamente art. 4inc. c—, de manera específica, y de los Pactos citados en la introducción, del acceso a

la salud de calidad para estos colectivos.

En este punto final, si recapitulamos algo de la introducción y de lo sostenido por los autores aquí citados, surge que a la luz del sistema que conforman el PIDESC, pero específicamente de la CDPD y la CIPAM, en contexto de crisis como el actual, la obligación sobre la exigible tutela sobre los grupos vulnerables, no queda excluida ni justificada. Al contrario:

“En contextos de crisis económica, proteger, mantener e incluso aumentar los esfuerzos en políticas sociales e inversión, en especial los dirigidos a personas y grupos en situación de vulnerabilidad mediante medidas como programas para asegurar el derecho a una alimentación adecuada o el mantenimiento de los ingresos de las personas con discapacidad.”²⁹

En conclusión, se requiere una revisión de los parámetros que hemos señalado en este trabajo, en donde al momento de establecer una política fiscal se debe cumplir con la obligación legal y constitucional asumida por el Estado. Por lo tanto, el Decreto 70/2023 requiere una revisión respecto de: “a) la subordinación de los derechos propietarios a los restantes derechos fundamentales; b) la existencia de derechos no restringibles en época de emergencia; c) el privilegio de los derechos de categorías de personas que merecen un trato preferencial”.³⁰ De lo contrario, se viola el principio de igualdad y de no discriminación, ya que no existe una colisión de derechos, sino que el derecho afectado y que requiere readecuación del Decreto 70/2023 es el derecho a la salud del colectivo de las personas con discapacidad y de los adultos mayores en función de las convenciones suscriptas.³¹

²⁹ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I, pág.49). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>.

³⁰ CORTI, Horacio, “Derecho Constitucional Presupuestario”, *ob.cit.*

³¹ Ver. CIANCIARDO, Juan, *El Principio de Razonabilidad. Del debido proceso sustantivo al moderno juicio de proporcionalidad*, Ciudad de Buenos Aires, Abaco de Rodolfo Depalma, 2004.

SOBRE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DESDE UNA PERSPECTIVA FEMINISTA*

Noelia Méndez Santolaria y Andrea Larios Campos

* Este artículo es un extracto del informe *Tributación Feminista: los casos de México y Argentina*, realizado por las autoras para la Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (ACIJ) y Fundar, Centro de Análisis e Investigación.

La concepción de la igualdad sustantiva desde el paradigma de los derechos humanos requiere que, en el diseño de la política fiscal, se adopten medidas positivas que tiendan a atender específicamente las necesidades de quienes se encuentran en situación de vulnerabilidad y/o que enfrentan obstáculos para ejercer sus derechos. Los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal¹ sostienen que, al igual que otras áreas de la actividad financiera pública, la política fiscal está sujeta a un conjunto emergente de normas, reglamentos y estándares complementarios a los derechos humanos. Dentro de sus obligaciones en esta materia, los Estados deben promover la igualdad sustantiva de género mediante su política fiscal con una perspectiva de interseccionalidad. Así lo sustentan diferentes fuentes normativas, como tratados internacionales y sus interpretaciones autorizadas, diversas legislaciones nacionales, informes de organismos internacionales de promoción y protección de derechos humanos, y otras fuentes complementarias como investigaciones de instituciones internacionales.

Ciertamente, como sostuvo la ex Relatora especial sobre la pobreza extrema y los derechos humanos de Naciones Unidas, “en la recaudación de impuestos, la observancia de estos derechos puede requerir que los Estados establezcan un sistema tributario con capacidad redistributiva real que preserve y aumente progresivamente los ingresos de los hogares más pobres. También implica que las

¹ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es>

medidas de acción afirmativa destinadas a ayudar a las personas y los grupos más desfavorecidos que han sufrido una discriminación histórica o persistente, como los subsidios o las exenciones fiscales bien diseñados, no sean discriminatorias. En cambio, un impuesto de tasa uniforme no favorecería la consecución de una igualdad sustantiva, ya que limita la función redistributiva de la tributación.”²

Los avances que se han logrado hasta ahora permiten argumentar a favor de un trato tributario diferencial para varones, mujeres y disidencias. Esto con base en la posición de relativa desventaja en la que se encuentran éstas frente a los hechos imponderables que se manifiestan en transacciones mercantiles, en tanto y en cuanto perduran las desigualdades estructurales de género en el uso del tiempo, la inserción laboral y el acceso a bienes.

Son comunes los cuestionamientos jurídicos a la representatividad de las medidas que suelen usarse para estimar la capacidad contributiva de cada persona. Como plantean diversos/as autores/as Freedman³, O’Donnell⁴, Ayala Rojas⁵, en Argentina existe un cuerpo normativo y amplia jurisprudencia que instan a usar medidas de acción positiva, es decir, a dar

² Organización de las Naciones Unidas (ONU), Informe de la Relatora Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos sobre políticas tributarias como un factor para el disfrute de derechos humanos A/HRC/26/28. 2014, ONU, párr. 16.

³ FREEDMAN, Diego. “Capacidad contributiva y género”. *Revista de Debates de Derecho Tributario y Financiero*, Año II N° 5, Dic 2022.

⁴ O’DONNELL, Agustina. “Discriminar para igualar en materia tributaria: medidas afirmativas con perspectiva de género y calidad democrática”. *Revista Doctrina Tributaria* N°:2020 41 (479 Feb.)

⁵ AYALA ROJAS, Dora Esther. “Dimensiones de la discriminación por género en el derecho tributario argentino: en búsqueda de la igualdad real”. *Ratio Iuris. Revista de Derecho*. Vol. 10 Núm. 1, enero-junio 2022, pp. 357-377, ISSN: 2347-015.

excepcionalmente un trato diferenciado a favor de los grupos menos favorecidos, para garantizar la igualdad real y el pleno goce de los derechos a todas las personas, incluso cuando se trata de personas que en apariencia tienen la misma capacidad económica pero se encuentran de hecho en una situación de desigualdad frente al hecho imponible. Como sintetiza O'Donnell⁶, en materia tributaria existen elementos jurídicos que permiten sostener que es necesario discriminar para igualar en términos de género, ya que, aun en ausencia de sesgos explícitos en la letra de la ley, es decir, aun cuando se brinde el mismo trato a varones y mujeres, se puede incurrir en discriminaciones implícitas por los diferentes comportamientos sociales y/o culturales de unos y otras.

Sin embargo, este enfoque tradicional de capacidad contributiva deja a las mujeres e identidades feminizadas en una posición deficitaria ya que sigue invisibilizando el aporte que éstas realizan a la sociedad con el trabajo no remunerado y de cuidado. La capacidad contributiva se refiere a una determinada suficiencia económica para aportar al sostenimiento de los gastos del Estado y de la vida en sociedad. Como no es directamente observable, se estima a partir de transacciones mercantiles y monetarias en que se manifiesta. Si se ampliara la forma en la que se concibe la capacidad contributiva de las personas para dar cuenta de la contribución de enorme relevancia económica de quienes realizan trabajos de cuidados (remunerados y no remunerados), que no obedecen necesariamente a la lógica del intercambio mercantil, se podría equilibrar la balanza y mostrar que las mujeres son acreedoras en términos de su aporte a la vida en sociedad, mientras que otros actores sociales evaden la parte que les corresponde y cuáles son éstos.

La economía feminista señala el carácter sistémico y el valor económico que tienen el trabajo no remunerado y de cuidados ya que permiten transformar los recursos materiales

en bienestar efectivo para las personas, y renuevan y sostienen la fuerza laboral que luego se vuelca al mercado y la producción.⁷

Si bien el cuidado es un aporte fundamental a la sociedad, la mayor parte del trabajo de cuidar se realiza sin que medie remuneración alguna y por lo tanto escapa a la habitual concepción dineraria de la capacidad contributiva. Aunque esta dimensión queda invisibilizada en la teoría tributaria, el tiempo que las personas dedican al sostenimiento de la vida y la sociedad puede medirse a través de las encuestas de uso del tiempo. Tanto en Argentina como en México, estas encuestas muestran que las mujeres dedican más tiempo que los varones a tareas como el cuidado de las infancias y las personas adultas mayores, la preparación de alimentos, la limpieza de los hogares y demás trabajos que permiten el desarrollo de la vida.

El hecho de que a las mujeres se les asigne una mayor responsabilidad sobre las labores no remuneradas y de cuidado, las sitúa en una posición de relativa desventaja con respecto a los varones cuando quieren insertarse en el trabajo remunerado, lo que se traduce en trayectorias laborales más precarias. Sin embargo, ellas aportan un valor económico de gran relevancia. Los estudios que valorizan este aporte, es decir que le asignan un valor de mercado a estas horas de trabajo no remunerado, indican que se trata de una de las principales actividades económicas: según la Dirección Nacional de Economía, Igualdad y Género (DNElyG)⁸ el valor económico que

⁶ O'DONNELL, Agustina. "Discriminar para igualar en materia tributaria: medidas afirmativas con perspectiva de género y calidad democrática", ya citada.

⁷ PICCHIO, Antonella. "Un enfoque macro-económico ampliado de las condiciones de vida", *Tiempos, trabajos y género*, Barcelona, Publicacions de la Universitat de Barcelona, 2001, pg. 24; ESQUIVEL, Valeria. "Cuidado, economía y agendas políticas: una mirada conceptual sobre la organización social del cuidado en América Latina", *La Economía Feminista en América Latina. Una hoja de ruta sobre los debates actuales en la región*, República Dominicana, ONU Mujeres, 2014, pg. 144-151; RODRÍGUEZ-ENRÍQUEZ, Corina. Economía feminista y economía del cuidado. Aportes conceptuales para el estudio de la desigualdad, *Revista Nueva Sociedad*, 256, Buenos Aires, 2015.

⁸ Dirección Nacional de Economía, Igualdad y Género. "Los cuidados, un sector económico

aporta el cuidado no remunerado en Argentina equivale a 15.9% del PIB, es decir que tiene una magnitud mayor que las principales actividades económicas como la industria y el comercio que aportan el 15.7% y 15.5% del producto respectivamente. En el caso de México, la cuenta satélite del Trabajo no Remunerado de los Hogares indica que en 2021 éste representó el 26.3% PIB, al cual las mujeres aportaron el 73% del total.

Si se mide la contribución a la sociedad en términos de tiempo dedicado al TNR y los cuidados y su valor económico, los varones realizan una contribución relativamente menor. En tanto no se cierran estas brechas, la política y el derecho tributario deberían tomar esto en cuenta para evaluar la incidencia de los impuestos en las personas según su género.

La perspectiva de los cuidados en el diseño y análisis de la capacidad contributiva permite también considerar la contribución que realizan las distintas actividades económicas a la vida y a la sociedad. En el trabajo remunerado también operan los tradicionales estereotipos de género que asignan de forma injusta a las personas determinadas tareas según su género. Así, por ejemplo, se da una feminización de los empleos que tienen un componente de cuidado, como la educación, la salud, el trabajo en casas particulares, entre otros. Estas actividades, que suelen estar peor remuneradas y ofrecer peores condiciones laborales que las que suelen asociarse con lo masculino, resultan esenciales para la reproducción de la sociedad y quienes participan de ellas realizan una contribución diferencial al sostenimiento de la vida.

Muy por el contrario, existen otras actividades que, por su carácter extractivista y por el peligro que representan para el medioambiente, comprometen la reproducción social, como la minería, el petróleo, la deforestación, etc. ¿Se respetaría el principio de igualdad si se le exige la misma contribución

monetaria a quien dedica su actividad productiva y su tiempo al cuidado y sostenimiento de la vida que a quien no lo hace o desarrolla una actividad que pone en peligro esa reproducción vital? ¿Puede alguien estar exento de su responsabilidad de cuidar la vida?

Los principios de capacidad contributiva y equidad son los pilares en los que se apoya el derecho tributario para fundamentar la aplicación de impuestos y por ello resulta fundamental problematizar el concepto tradicional de capacidad contributiva desde una perspectiva feminista, no sólo para desarrollar mecanismos de acción positiva que emparejen la cancha para las mujeres y personas de las diversidades sino también para visibilizar a quienes evaden sus responsabilidades de cuidado y gravarlos como corresponde.

Lo anterior permitiría reevaluar muchos de los paradigmas que hoy mantienen nuestros sistemas tributarios, buscando que estos fomenten la equidad, incluida la de género. En este sentido, se sostiene que gravar las grandes riquezas y los altos ingresos, así como eliminar el tratamiento tributario preferencial que reciben los ingresos de capital, deberían ser prioridades de los sistemas tributarios, no sólo en términos de su potencial recaudatorio, sino también como una forma de reducir los sesgos implícitos que se mantienen en dichos sistemas.

estratégico. Medición del aporte del Trabajo Doméstico y de Cuidados no Remunerado al Producto Interno Bruto". Disponible en: <https://www.argentina.gob.ar/noticias/la-direccion-de-economia-igualdad-y-genero-presento-el-informe-los-cuidados-un-sector>

LA POLÍTICA FISCAL Y LA ECONOMÍA DEL CUIDADO

Lorena Fabiana De Luca

“Hace falta que los tributaristas pensemos medidas que permitan a la mujer conciliar su vida laboral con la familiar, de modo que no constituyan decisiones excluyentes en sus vidas y puedan desarrollarse en ambos ámbitos en forma satisfactoria sin sacrificar ninguno en pos del otro.”
O'Donnell, Agustina

I. Introducción

A lo largo del último siglo, las mujeres en América Latina y el Caribe han logrado un notable progreso en términos de su participación económica, social y política. A mediados del siglo XX, las mujeres en la región estaban recién comenzando a ejercer su derecho al voto, mientras que solo una de cada cinco mujeres participaba en el mercado laboral. Hacia 2014, la región tenía cuatro mujeres presidentes —en Costa Rica, Argentina, Brasil y Chile— y las tasas de participación en la fuerza laboral era de aproximadamente el 65%¹.

A pesar del progreso logrado, la región todavía dista mucho de alcanzar la paridad de género y la igualdad de oportunidades. Las mujeres en la región luchan contra barreras explícitas e implícitas que permean sus esferas de acción privada y pública y limitan el desarrollo pleno de su potencial. La representación igualitaria no sólo es relevante para la gobernanza democrática sino que también puede promover la adopción de políticas que ahonden en la agenda de la paridad de género.

Las mujeres en la región son más propensas que los hombres al autoempleo y a tener otros empleos informales debido a que buscan la flexibilidad laboral como respuesta a las barreras a las que se enfrentan para reincorporarse en el mercado laboral después de periodos de inactividad. Esto es particularmente notorio en países con sectores informales más grandes como México, El Salvador, Perú y Bolivia, pero también sucede en países con

niveles de informalidad bajos como Costa Rica. La informalidad está asociada con bajos ingresos e inseguridad laboral y vuelve a los trabajadores más vulnerables ante las fluctuaciones económicas. La falta de beneficios y pensiones en el empleo informal aumenta aún más la vulnerabilidad. Se considera a las mujeres como más capacitadas que los hombres para lidiar con las necesidades de la familia y, por lo tanto, se espera de ellas que renuncien a ingresos y a su desarrollo profesional para cuidar de los demás. La maternidad, el cuidado de los niños y el cuidado de familiares de edad avanzada son motivos habituales para que las mujeres dejen el mercado laboral o interrumpan temporalmente su participación.

En cuanto a la inserción laboral, participan en condiciones más precarias en el mercado de trabajo, con tasas de empleo menores (39,4% frente al 57,7% de los varones), tasas de actividad más bajas (45,4% contra 41,4%) y tasas de desempleo mayores (13,1% frente al 10,6% de los varones). De manera general, también se observan trayectorias laborales más inestables, con más entradas y salidas del mercado laboral, mayor presencia en la subocupación horaria e ingresos promedio inferiores a los de los varones, de hecho para el tercer trimestre de 2020 el ingreso promedio de un varón era de \$38.438, mientras que el ingreso promedio de una mujer era de \$29.578. Se calcula que solo el 30% de quienes tributan el Impuesto a las Ganancias son mujeres. Esto es así porque no están representadas entre los trabajadores mejor pagos de la economía: en el decil de mayores ingresos, por ejemplo, el 63%

¹ MARCHIONNI, M., GASPARINI, L., & EDO, M. *Brechas de género en América Latina. Un estado de*

situación, Caracas, Banco de Desarrollo de América Latina, 2019.

son varones y sólo el 37% son mujeres. La desigualdad de salarios también se repite en esta sección de la sociedad, donde el ingreso promedio de un varón es de \$108.747, mientras que el de una mujer es de \$95.588. Esto se vincula a la brecha salarial, a la inserción asimétrica en el mercado laboral y a la dinámica de los cuidados. Las mujeres son minoría entre quienes tributan el Impuesto a las Ganancias hoy en Argentina porque también son minoría entre los/as trabajadores/as formales y más aún entre los/as trabajadores/as formales mejor remunerados/as. Esta distribución desigual de ingresos y calidad laboral puede observarse en su menor participación en los deciles de mayores ingresos de la sociedad, frente a una mayor participación en los deciles de menores ingresos y mayor vulnerabilidad².

Las estadísticas son contundentes, las mujeres dedican tres veces más horas que los hombres por semana al trabajo no remunerado y este patrón es homogéneo en todos los países de la región. Considerando tanto los empleos remunerados como los trabajos del hogar, las mujeres en la región acaban trabajando casi 18 horas más por semana que los hombres. Esta distribución desigual del trabajo no remunerado, junto con las condiciones relativamente más precarias de los empleos de las mujeres, probablemente ha empeorado debido a las medidas de confinamiento en el hogar que casi todos los países de la región implementaron durante la pandemia de la COVID-19 (véase Anexo).

En este contexto, es menester señalar que las mujeres tienen una doble jornada laboral (se estima según el INDEC que destinan 6 horas promedio por día a tareas domésticas), pero solo perciben ingresos por una jornada, que tiene –por otro lado– menos horas que la de los varones y, por ende, se traduce en la percepción de ingresos menores. Según datos de la Encuesta Permanente de Hogares, el 62% de

las inserciones laborales asociadas al cuidado están ocupadas por mujeres, mientras que sólo el porcentaje restante, el 38%, ocupan a los hombres. Como contracara: el 94% de las ocupaciones no asociadas al cuidado las realizan hombres y solo el 4% mujeres. Esto muestra la división de tareas en el hogar: la atención de la salud, la educación, la realización de servicios sociales y el trabajo doméstico son, bajo la óptica patriarcal, tareas asignadas a las mujeres.

Otro elemento clave es que la mayor tasa de no registración en las mujeres, que supera en 5 puntos a la de los varones. Hay 36,4% de mujeres con empleo no registrado y 31,9% de hombres con empleo no registrado³.

Estos resultados del mercado laboral reflejan no solo los ajustes del mercado sino que también se derivan de las decisiones intrafamiliares para lidiar con ese shock. Durante el confinamiento, el trabajo relativo a las tareas del hogar, el cuidado de los niños y el cuidado de las personas de edad avanzada aumentaron y las mujeres asumieron la mayor parte de este aumento debido a la percepción de su rol como cuidadoras principales. De hecho, una encuesta reciente realizada en el Reino Unido indica que, en relación con los padres, las madres tenían más probabilidades de perder su empleo desde que comenzaron los confinamientos, pero también habían asumido la mayor parte del tiempo adicional requerido para las tareas del hogar y el cuidado de los hijos

El panorama es aún más sombrío en la región, donde la distribución del tiempo asignado a las tareas del hogar antes de la pandemia era incluso más desigual⁴ y las estructuras del mercado laboral situaban desproporcionadamente a las mujeres en empleos informales y a tiempo parcial.

II. Concepto de género. Estereotipos y sesgos.

[de casa - Diario La Ciudad](#) , fecha de compulsión 15/05/2019.

⁴ Véase encuesta sobre Trabajo no Remunerado y Uso del Tiempo Total de horas diarias promedio dedicadas al trabajo doméstico no remunerado por género, en anexo.

² Fuente: Encuesta Permanente de Hogares de INDEC para el período del Tercer Trimestre 2020 2 Secretaría de Subsecretaría de Observatorio de Política Tributaria Tributación Internacional Tributación y Género.

³ Información disponible en [Fin de la moratoria: el gobierno da de baja el derecho a la jubilación de ama](#)

El género es una construcción social en virtud del cual, las características humanas consideradas como "femeninas" o "masculinas" no derivan de una supuesta naturaleza biológica, sino que son adquiridas mediante un proceso individual y social⁵.

Es un conjunto de papeles, comportamientos, actividades y atribuciones socialmente contruidos que una sociedad concreta considera propios de mujeres o de hombres⁶.

El género es una forma de relaciones significantes de poder; es un elemento constitutivo de las relaciones sociales entre los sexos que comprenden símbolos culturales, conceptos normativos, nociones políticas e identidad subjetiva. Es una forma persistente y recurrente de facilitar la significación del poder en las tradiciones⁷.

Se distingue sexo –un rasgo eminentemente biológico– de género, que corresponde a una construcción cultural y/o lingüística⁸.

Pueden mencionarse al respecto otras definiciones:

Género: "Construcción social de la identidad sexual que asigna distintos roles, derechos y oportunidades a las personas, basado en el sexo", y "Categoría que sirve como organizador cognitivo, basado en metáforas o analogías. Es una manera fundamental de conocer y comunicar el conocimiento"⁹.

La experiencia de la diferencia entre sexos, es decir "lo masculino" y "lo femenino", se da tempranamente en la niñez. Estas características no son sólo biológicas, sino que tienen un fuerte componente cultural, ya que el/la niño/a percibe a la madre como asociada a determinadas tareas, actitudes, obligaciones, prerrogativas, etc., y al padre con otras. De esta

manera, absorbe la concepción de género preexistente, según la primera definición citada más arriba. A partir de allí, los nuevos conceptos que se van aprendiendo se asocian con la noción construida del género. Por otra parte, y siguiendo la segunda definición, el género (junto a otras cosas, como por ejemplo las formas, los colores, el tamaño, etc.); se constituye en una categoría o dimensión que se utiliza mentalmente para clasificar y por ende "dar sentido" a los nuevos conocimientos y experiencias con que el ser humano se encuentra día a día. Es decir, independientemente de las construcciones culturales sobre la figura del hombre/mujer que existan en una sociedad y época determinadas, es inevitable para el ser humano utilizar al género como una categoría cognitiva primaria, que le permite comprender el mundo que lo rodea. No se están introduciendo en este punto juicios de valor sobre "lo femenino" y "lo masculino", sino afirmándose la realidad inexorable de que el cerebro humano utiliza la dimensión del género con propósitos de clasificación.

Así, el modo en que tendemos a organizar lo que vemos de acuerdo con el género se da:

- a) A través de metáforas, que asocian un objeto con un sexo determinado, vía mitos, historias de la infancia, o actividades u ocupaciones tradicionales de los sexos (ej. se asocia a una "pelota" con lo masculino; o la actividad de "cocinar" con lo femenino).
- b) A partir de la estructura morfológica o fonológica de la palabra, aun cuando no haya una asociación siquiera metafórica con los sexos.

En síntesis, Nelson define género como: "...un patrón de cognición que una cultura construye

⁵BOGINO LARRAMBERE, Mercedes y FERNÁNDEZ RASINES, Paloma: "Relecturas de género: Concepto normativo y categoría crítica", *La Ventana*, núm. 45, 2017, 162.

⁶ Así se deduce del concepto de género recogido en el art.3 del Convenio del Consejo de Europa para prevenir y combatir la violencia contra la mujer y la violencia doméstica (Convenio de Estambul), de 2011, firmado por España en 2014. Citado por Ana Berruezo Lerga, en *Perspectiva de género en el ámbito del Derecho penal: análisis de los pronunciamientos del TS en esta materia*.

⁷ SCOTT, Joan Walach: "Gender: A Useful Category of Historical Analysis". *American Historical Review*, núm. 91, 1986, 1072.

⁸ BARKER, 1999, tal como fue citado por PERONA, Eugenia en *Economía Feminista Ensayos Sobre El Papel De La Mujer En La Economía, La Educación Y El Desarrollo*, 2012.

⁹ NELSON, 1996, tal como fue citado por PERONA, Eugenia, en *Economía Feminista Ensayos Sobre El Papel De La Mujer En La Economía, La Educación Y El Desarrollo*. 2012.

sobre la base de diferencias reales o percibidas entre lo masculino y lo femenino. El género expresa la conexión metafórica de fenómenos no biológicos [(i.e. culturales)], con la experiencia corporal de la diferenciación biológica. Por lo tanto, decir que algo tiene género “masculino” no significa que tenga necesariamente características inherentes a un hombre; sino que está cognitivamente (o metafóricamente) asociado con la categoría “hombre”¹⁰.

Podemos pensar, por ejemplo, en la idea o noción preconcebida que tenemos de ciertos animales, formas (curvas o angulares), tipos de ropa o vestimenta, números, profesiones o trabajos, etc.; y en cómo inmediatamente nos evocan una imagen mediada por consideraciones de género.

La literatura de la economía feminista también refiere a los sesgos implícitos, definidos como categorizaciones que influyen la comprensión, la toma de decisiones y el comportamiento de las personas de manera inconsciente e involuntaria. En ocasiones estos sesgos pueden operar de manera consciente, ya que se reflejan en valores y creencias en base a los que las personas actúan racionalmente, perpetuando estas normas. Los sesgos se originan a partir de asociaciones generalizadas, que sirven como atajos mentales, que realizamos para hacer predicciones y evaluaciones rápidas. Ellos pueden producir estereotipos o concepciones negativas de las personas a partir de ciertas características, como el género. En este marco, la evidencia sugiere, desde el análisis experimental, que los sesgos inconscientes impactan negativamente sobre grupos vulnerados, como las mujeres. Los sesgos pueden explicar el proceso psicológico involuntario que fomenta la distinción por género y así, crear obstáculos para el acceso y la trayectoria de las mujeres en el mercado laboral, que promueven el surgimiento de inequidades. Los estereotipos se consideran una forma más de representación de las normas

sociales. En el plano del género se convierten en idealizaciones del «deber ser» de cada individuo, dictadas por las normas sociales según su género. *El acceso al mercado de trabajo, la trayectoria laboral y las condiciones de empleo de las mujeres se ven afectados por los estereotipos a partir de una idealización, en el inconsciente colectivo, de su rol en la sociedad.*

Las representaciones culturales también son interpretadas como manifestaciones de las reglas sociales. Ellas, a diferencia de los estereotipos, reproducen las normas sociales como características propias de una cultura particular, con una aparente independencia de las decisiones particulares de los individuos. De esta manera, las representaciones culturales reproducen los estereotipos que, a su vez, manifiestan, a nivel colectivo, las normas sociales.

Hay un acuerdo más o menos generalizado y tácito respecto de qué objetos, actividades, atributos de personalidad, capacidades, etc., son percibidos como masculinos o femeninos (y en algunos casos neutros). Es decir, hay un conjunto de palabras/objetos/acciones que son subconscientemente categorizadas como Masculino/Femenino¹¹.

Lo anterior es, en cierto sentido, inevitable, ya que la dimensión del género es, junto a otras, una categoría analítica que emplea el cerebro para clasificar información.

El problema surge cuando a dicha clasificación se le anexa una dimensión valorativa: Positivo/Negativo. Y más específicamente, cuando se plantea una correlación sistemática entre los objetos, actividades, etc., asociados a un género determinado, y uno de los polos valorativos mencionados. Esto es lo que se conoce como dualismo jerárquico y que, según los feministas, constituye la concepción dominante del género en la sociedad moderna. El término dualismo se refiere a que Masculino y Femenino se conceptualizan en gran medida como categorías opuestas¹². En otras palabras, lo masculino y lo femenino no se conciben como

¹⁰ PERONA, Eugenia, *Economía Feminista Ensayos Sobre El Papel De La Mujer En La Economía, La Educación Y El Desarrollo*. 2012.

¹¹ El dualismo jerárquico, es un concepto que está dentro de una cultura particular, en un momento y

contexto determinados. PERONA, Eugenia *Economía Feminista Ensayos Sobre El Papel De La Mujer En La Economía, La Educación Y El Desarrollo*. 2012.

¹² JENNINGS, 1999, como fue citado por PERONA Eugenia *Economía Feminista Ensayos Sobre El Papel*

aspectos diferentes y/o complementarios (en uno o múltiples sentidos), sino como opuestos.

Concuerdo con la autora, en que el dualismo jerárquico implica claramente una asimetría entre el estatus positivo de lo masculino y la connotación negativa de lo femenino, evidenciado en ciertas prácticas sociales, así, si una mujer realiza una profesión tradicionalmente asociada con lo masculino y/o desarrollada habitualmente por hombres –por ejemplo, obrero de la construcción, chofer de ómnibus, líder sindical, etc.– esto es visto con entusiasmo y aprobación. Por el contrario, si un hombre se aboca a una profesión o tarea conceptualizada en el imaginario social como femenina y/o desarrollada habitualmente por mujeres –ej. maestro de jardín de infantes, servicios de belleza, ama de casa– es mirado con suspicacias, sorna y no pocas veces recibe el rótulo de “afeminado”. Dicho de otra manera, si la mujer adopta roles habitualmente reservados a los hombres, esto representa un ascenso social; mientras que si un hombre realiza tareas habitualmente reservadas a las mujeres, es digno de reprobación. De la misma manera una mujer puede usar pantalones, pero un hombre no puede usar falda; una mujer puede ser boxeadora y despertar admiración, pero un hombre no puede bailar danzas clásicas sin que se sospeche de su virilidad.

Lo anterior muestra de manera clara una de las tesis de la economía feminista: no son las mujeres -per se- quienes se ven devaluadas. Lo que se desvaloriza son más bien aquellos aspectos de la vida, aquellos atributos, acciones o actitudes, típicamente categorizados como “femeninos” y/o asociados con el costado femenino de la vida humana, ya sea que los mismos sean ejercidos por mujeres u hombres en un momento particular.

Evidentemente lo que ocurre es que, en un gran porcentaje, dichas tareas y actitudes son realizadas/asumidas en la práctica mayoritariamente por mujeres, contribuyendo así a confirmar o reproducir el casillero social en

que se las coloca.

Los economistas feministas sostienen, al respecto, que la economía –y más específicamente la corriente tradicional o paradigma ampliamente prevaleciente dentro de la disciplina– se ve afectada en gran medida por el dualismo jerárquico. Según dichos autores, los modelos económicos destacan y/o representan frecuentemente ideas y valores asociados con la masculinidad, ignorando aquellos aspectos relacionados con el costado femenino del ser humano. Esto ha llevado, como consecuencia, a un empobrecimiento de la disciplina¹³. Un ejemplo característico es que en la concepción tradicional de la economía se privilegian los bienes y servicios provistos a través del mercado (o del Estado mediante los organismos públicos), en tanto que se otorga poco o nulo reconocimiento a aquellos provistos en el ámbito de la esfera doméstica. Así, si un niño es llevado al colegio por un transporte escolar, esto representa una contribución al PBI y al “crecimiento” de un país, mientras que si es llevado por sus padres o abuelos, no es contabilizado de la misma manera (o incluso es considerado como un gasto en combustible o tiempo). El servicio prestado y en consecuencia su contribución al bienestar individual y social es idéntico; no obstante, en el caso del transportista el mismo es registrado como actividad económica y en el caso de los familiares, no lo es.

III. Autonomía económica

La autonomía es entendida como «la capacidad de las personas para tomar decisiones libres e informadas sobre sus vidas, de manera de poder ser y hacer en función de sus propias aspiraciones y deseos en el contexto que las hace posibles»¹⁴

Hay que reconocer las desigualdades estructurales de género en el sistema económico, la distribución desigual del poder conlleva a la normalización de ciertas

De La Mujer En La Economía, La Educación Y El Desarrollo. 2012.

¹³ PERONA Eugenia *Economía Feminista Ensayos Sobre El Papel De La Mujer En La Economía, La Educación Y El Desarrollo.* 2012.

¹⁴ Observatorio de igualdad de género de América Latina y el Caribe [OIG], 2011.

aspiraciones y comportamientos para algunos individuos, mientras que penaliza o condena a otros, especialmente a las mujeres, particularmente a aquellas que pertenecen a minorías étnicas, raciales, de clase o sexuales.

La autonomía económica de las mujeres es fundamental para romper con estas desigualdades. Implica no solo la capacidad de obtener ingresos y acceder a recursos propios, sino también el derecho a decidir sobre su uso y destino, así como participar plenamente en el mercado laboral y en la vida social y política. Sin embargo, la realidad muestra que las mujeres continúan enfrentando obstáculos significativos en su búsqueda de autonomía económica, incluida la discriminación salarial, la falta de acceso a oportunidades laborales igualitarias, la carga desproporcionada del trabajo doméstico y de cuidados no remunerado, entre otros.

Se aboga por políticas y medidas que reconozcan y valoren el trabajo doméstico y de cuidados, así como por la implementación de políticas de protección social que garanticen la igualdad de oportunidades y derechos económicos para todas las mujeres, independientemente de su origen étnico, racial, clase o identidad sexual.

El concepto de autonomía económica implica una doble relación entre la libertad de utilizar el tiempo de acuerdo con las preferencias individuales y la ausencia de obstáculos para llevar a cabo un plan de vida, especialmente en lo que respecta a la participación en actividades económicas. A partir de esto, surgen dos conclusiones importantes: la necesidad de que la generación de ingresos no resulte en violaciones de los derechos (o de otros aspectos fundamentales de la autonomía), por un lado, y la relevancia de las responsabilidades no remuneradas en tareas domésticas y de cuidado como un elemento esencial para el análisis y abordaje de la autonomía económica, por otro. La división de roles según el género en el trabajo, que implica que las mujeres y los hombres se especialicen en la generación de valor para el hogar, juega un papel crucial en el desequilibrio de poder tanto dentro como fuera

del hogar, en función de su género. Esto tiene un impacto significativo en las oportunidades de las mujeres para obtener y administrar recursos e ingresos, es decir, para lograr la autonomía económica. A pesar de que hay una corriente teórica que argumenta que esta división de roles es racional, ya que se basa en una lógica cooperativa entre mujeres y hombres para maximizar la eficiencia en la provisión de bienes y servicios para el hogar, otras perspectivas señalan que esta supuesta cooperación encubre en realidad relaciones de poder asimétricas en el seno del hogar. Modelos de negociación más complejos explican esta asimetría en términos de los costos asociados a la separación: en caso de divorcio o separación del hogar, los costos son mayores para uno de los individuos (generalmente la mujer, con acceso y control limitados de bienes e ingresos) en comparación con el otro. Esto resulta en que la mujer tenga menos incentivos para expresar su opinión en discusiones sobre la redistribución de las responsabilidades en el hogar.

La literatura empírica para los países de la región latinoamericana señala que existen numerosos déficits en el ejercicio pleno de la autonomía económica por parte de las mujeres. Los recursos, finitos y escasos, no se reparten en forma igualitaria entre los miembros de los hogares y de la sociedad. Las mujeres tienen menos acceso al dinero y a otros recursos productivos como la tierra, la capacitación y las tecnologías. A su vez, la libre disposición de su tiempo está condicionada por el mandato de dedicarse al cuidado y al bienestar cotidiano de los miembros de sus familias. Las mujeres están, en síntesis, en una situación de asimetría de poder respecto de sus pares varones. Por eso es necesario que las políticas públicas apunten a cerrar esa brecha.¹⁵

La autonomía económica de las mujeres en América Latina es crucial para alcanzar las metas de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. En particular, lograr la igualdad de género y empoderar a todas las mujeres y niñas. Para lograr esta meta, es fundamental reconocer y valorar el trabajo doméstico no

¹⁵ CEPAL, 2016, como se citó en DÍAZ LANGOU, G., DE LEÓN, G., FLORITO, J., CARO SACHETTI, F., BIONDI, A. & KARZMARCZYK, M. "El género del

trabajo. Entre la casa, el sueldo y los derechos", CIPPEC-OIT-ONU Mujeres-PNUD. Buenos Aires, 2019.

remunerado, así como promover la participación plena de las mujeres en todos los niveles de la vida pública y privada.

Dada la relevancia, basta sólo citar alguna de las metas de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible¹⁶, como la necesidad de reconocer y valorar los cuidados y el trabajo doméstico no remunerado mediante servicios públicos, infraestructura y una política integral de protección social, promoviendo la responsabilidad compartida en el hogar y la familia, y la importancia de asegurar la participación plena y efectiva de las mujeres y la igualdad de oportunidades de liderazgo a todos los niveles decisorios en la vida pública y privada.

Para cumplir con estas metas, es esencial garantizar la igualdad de derechos en el acceso a recursos económicos, equilibrar la carga de trabajo del cuidado no remunerado, proporcionar igualdad de oportunidades en el mercado laboral y erradicar la violencia contra las mujeres en el ámbito laboral. Estas acciones no solo promueven la igualdad de género, sino que también contribuyen al crecimiento económico inclusivo, la reducción de la pobreza y la protección del medio ambiente, todos objetivos clave de la Agenda 2030.

En resumen, la autonomía económica de las mujeres no solo es un imperativo social, sino también una necesidad para alcanzar un desarrollo sostenible y equitativo en la región, en línea con los principios y objetivos de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible.

IV. El trabajo de cuidado no remunerado y las desigualdades económicas entre hombres y mujeres.

En el documento elaborado por “derechos y política fiscal.org”, se enuncian Principios y Directrices¹⁷, donde se proponen una serie de estándares para inspirar una acción

transformadora que renueve el pacto fiscal entre el Estado, la ciudadanía y las empresas, desatando un círculo virtuoso en que un marco institucional y una acción estatal vigorosa que esté orientada a la garantía de derechos que fortalezca la conexión de la ciudadanía con lo fiscal y conduzca a decisiones más participativas y legítimas en este campo.

El principio Número 6 declara que los Estados deben promover la igualdad sustantiva de género mediante su política fiscal con una perspectiva de interseccionalidad, y, puntualmente la directriz 6.2 se refiere a la Economía del cuidado, y propone reconocer mediante su política fiscal el valor y la distribución desigual de las cargas de trabajo de cuidado y de trabajo doméstico no remunerados mediante la financiación de servicios, infraestructuras y políticas adecuadas que permitan reducir y redistribuir dichas cargas, en formas que promuevan la autonomía económica de las mujeres y el pleno ejercicio de sus derechos.

En el proyecto de Ley del SINCA¹⁸, se da la definición de cuidados, como el conjunto de tareas, actividades y apoyos indispensables para la satisfacción de las necesidades integrales de subsistencia y reproducción de las personas humanas a lo largo de su vida, Implican la atención de requerimientos físicos, emocionales, sociales y materiales para el desarrollo de la vida diaria.

Así, los cuidados directos son aquellos que satisfacen necesidades concretas de subsistencia y reproducción tanto propias como de otras personas humanas.

Los cuidados indirectos comprenden las actividades de planificación y organización necesarias para el funcionamiento cotidiano del ámbito en que se desarrollan los cuidados directos.

¿Qué es la igualdad sustantiva? A diferencia de la igualdad formal (o ante la ley), la igualdad

¹⁶ La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible constituye un plan de acción global asumido por 193 países para promover el crecimiento económico inclusivo, la erradicación de la pobreza, la protección de nuestro planeta y la reducción de las desigualdades, todo lo cual enmarca las acciones llevadas a cabo por el Sistema de Naciones Unidas.

¹⁷ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en:

<https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

¹⁸ Véase en el presente trabajo, el punto VI. B.

real, de resultados o sustantiva, contempla tratar de forma desigual a quienes están en situaciones desiguales en los hechos, con el horizonte de garantizar la no discriminación, directa e indirecta¹⁹.

En ocasiones, la igualdad de género ha sido utilizada en consonancia con el primer enfoque, desde abordajes que proponen tratamientos idénticos a mujeres y varones, sin contemplar sus diferentes puntos de partida, el derecho a la igualdad sustantiva implica garantizar, en los resultados, el derecho a la no discriminación.

Rodríguez e Itriago²⁰, nos hablan de la trampa de la vulnerabilidad y precariedad económica, derivada de la injusta sobrecarga del trabajo de cuidados que recae sobre las espaldas de niñas y mujeres, que sigue apareciendo como un asunto no abordado de forma suficiente cuando se evalúa el diseño y desempeño de las políticas.

Una organización y distribución de las tareas del cuidado del hogar y sus miembros, más equitativa entre el Estado, las empresas, las familias, hombres y mujeres e incluso comunidades, sigue siendo un asunto por atender. Esto no solo es importante desde una perspectiva de justicia social, sino también muy conveniente para la prosperidad de las sociedades como un todo.

Esa reorganización y redistribución de tareas requiere un reconocimiento claro de las dimensiones y características del trabajo no remunerado, así como de todo lo que genera en el contexto de los análisis que se realizan sobre la independencia económica de las mujeres y cómo promoverla desde el ámbito público.

“La división social por la cual las mujeres cargan con la mayor parte del trabajo doméstico y de cuidado no remunerado implica una menor cantidad de horas y recursos disponibles para dedicarles a su desarrollo personal, productivo,

profesional y económico. Esta carga extra de responsabilidad tiene diferentes impactos a lo largo de su vida: en sus posibilidades de estudiar, de trabajar por un salario y percibir la misma remuneración que sus pares varones, desarrollarse en su carrera, obtener puestos jerárquicos, así como también en sus probabilidades de ser pobre o salir de la pobreza”²¹.

Si continuamos sumando estadísticas (Ciepp y Ela) confirman la situación, el trabajo de preparación de alimentos, higiene doméstica, cuidado de niños, personas mayores y enfermas, tareas de apoyo escolar, etc., que crean el entorno propicio para que se pueda trabajar, estudiar o disfrutar del ocio: Nueve de cada diez mujeres realizan estas tareas, que significan 6,4 horas diarias; dedican así tres veces más tiempo que los varones. Esta distribución asimétrica contribuye a explicar que su participación en el mercado laboral sea más baja que la de los varones. Incide en que tengan trabajos más precarios, que implican a su vez una mayor desprotección social; por ejemplo, no tener acceso a una obra social y, en un futuro, tener una mayor dificultad para acceder a una jubilación por no tener aportes. Las mujeres efectúan más del 75% de las tareas domésticas no remuneradas. La incorporación de la mujer al mercado de trabajo trajo aparejado lo que se conoce como “crisis del cuidado”, con la disminución de la oferta de cuidado, que es la dificultad de las personas para cuidarse, cuidar o ser cuidadas. Esta crisis pone sobre el tapete y visibiliza el valor y la carga horaria del trabajo de cuidado no remunerado, con una participación en el PBI de 16%, que es base de todas las tareas de la comunidad. Pone en agenda la necesidad de promover y capacitar para las tareas de cuidado de niños, enfermos y personas mayores, tareas

¹⁹ ONU Mujeres, 2015; PNUD, 2014, como se citó en DÍAZ LANGOU G., DE LEÓN, G., FLORITO, J., CARO SACHETTI, F., BIONDI, A. & KARCZMARCZYK, M. (2019). “El género del trabajo. Entre la casa, el sueldo y los derechos”. Buenos Aires: CIPPEC-OIT-ONU Mujeres-PNUD.

²⁰ RODRIGUEZ, Corina y ITRIAGO, Déborah. “¿Tienen los impuestos alguna influencia en las desigualdades entre hombres y mujeres?”

Recuperado de <https://www.oxfam.org/en> Agosto, 2019

²¹ D'ALESSANDRO Mercedes, O'DONNELL Victoria, PRIETO Sol, TUNDIS Florencia. Estadística para Argentina. “Las brechas de género en la Argentina Estado de situación y desafíos” Ministerio de economía. Dirección Nacional de Economía, Igualdad y Género, 2020.

que representan una fuente de trabajo remunerado. Para el año 2040, en Argentina, habrá unos 2.373.000 de personas mayores de 80 años.

El doble rol que cumplen las mujeres –que por un lado deben realizar trabajos relacionados con la crianza de los hijos, el hogar, la ayuda mutua y el trabajo comunitario, y por otro deben salir al mercado laboral a buscar los recursos necesarios para su subsistencia y la de su familia– genera una suerte de tensión o contradicción. En el caso de las mujeres que cuentan con un cierto nivel de recursos, dicha tensión se resuelve mediante la contratación de asistencia para llevar a cabo las tareas domésticas. Para las mujeres pobres, sin embargo, no existe esa opción, por lo que experimentan de lleno las consecuencias de la “doble jornada” en sus vidas. La situación se agrava en el sentido de que las mujeres de bajos recursos no cuentan con demasiadas opciones en el mercado laboral, aceptando usualmente empleos de tiempo parcial, mal pagos y con contratos temporarios y precarios. Al mismo tiempo, las responsabilidades familiares y la dificultad para contar con ayuda en el hogar, afectan la posibilidad y capacidad de estas mujeres para capacitarse y adquirir recursos. En consecuencia, sus estrategias para la supervivencia diaria entran en conflicto con la consecución de objetivos a más largo plazo²².

V. Políticas fiscales de género.

A continuación se exponen algunas de las políticas que generan impacto de género y están relacionadas a las tareas de cuidado.

V.1. Deducciones por cargas de familia

En Argentina, estas deducciones son aplicables en el Impuesto a las Ganancias²³ a contribuyentes autónomos y a trabajadores/as

asalariados, indistintamente del sexo. Aun cuando la normativa no reconoce una justificación explícita para considerar deducciones tales como las “cargas de familia”, puede presumirse que se vincula con los mayores costos en que debe incurrir un hogar integrado con personas “dependientes” y la pretensión del Estado de contribuir con el sostenimiento de estas responsabilidades de cuidado. Esta presunción va en línea con la evidencia que demuestra una ausencia marcada de políticas de cuidado por parte del Estado²⁴.

V.2. Deducciones por cargas de familia y monotributo

Las personas adheridas al régimen de monotributo (trabajadores/as independientes de bajos ingresos) no cuentan con los mismos beneficios fiscales a disposición de los trabajadores/as asalariados y autónomos con respecto a las deducciones por cargas de familia o los pagos hechos a personal de servicio doméstico. La sobre-representación de las mujeres entre las contribuyentes monotributistas con respecto al porcentaje de mujeres asalariadas e independientes que tributan ganancias torna particularmente relevante el hecho de que en esta categoría no existe un mínimo no imponible, ni la suspensión del pago del tributo ante la ausencia de ingresos, ni se le permiten deducciones ni desgravaciones de ningún tipo, ni aún las vinculadas con las cargas de familia, o por pagos realizados a trabajadores de servicio doméstico, en ausencia de servicios de cuidado.

La opción por los trabajos en forma independiente o por cuenta propia obedece con frecuencia en el caso de las mujeres a que son opciones más flexibles para compatibilizar las actividades laborales con las responsabilidades de cuidado. La sobrerrepresentación de las mujeres en los empleos por cuenta propia es de

²² ARRI Noelia Vanina, La Economía Feminista como una nueva forma de pensamiento, *Economía Feminista: Ensayos sobre el papel de la mujer en la economía, la educación y el desarrollo*, edición literaria a cargo de B. Eugenia Perona. - 1a ed. - Córdoba: Asociación Cooperadora de la Facultad de Ciencias Económicas de la U.N.C., 2012, pág 35.

²³ Artículo 30, inciso b de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019.

²⁴ Ciepp y ELA Impuestos y Género en Argentina., recuperado de: <https://www.ela.org.ar/a2/objetos/adjunto.cfm?aplicacion=app187&cnl=15&opc=49&codcontenido=38&codcampo=20>.

hecho una expresión de la división sexual del trabajo.

Una de las conclusiones a las que se llegó en el SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA, COMISIÓN DE TRIBUTACIÓN Y GÉNERO 2020 es que para evitar las desigualdades sería conveniente establecer deducciones especiales para las familias monoparentales;

Y cita distintos supuestos que pueden darse en ese sentido:

a) Las personas humanas de cualquier género que afrontan la maternidad o paternidad en solitario;

b) Las personas humanas de cualquier género que afrontan en solitario el cuidado de sus progenitores mayores como así también de hijas y/o hijos mayores con capacidades diferentes;

c) Las familias integradas por un conviviente viuda o viudo y las hijas y/o hijos (a partir de dos descendientes en primer grado, además, la familia es numerosa);

d) Las Familias que se formen por persona humana separada o divorciada que se quede a cargo de las hijas y/o los hijos sin que haya custodia compartida ni reciba una pensión de alimentos superior a un importe determinado.

V.3. Deducción por cónyuge dependiente

Esta deducción permite al perceptor de ingresos deducirse un monto fijo por su cónyuge “a cargo”, lo que reduce el monto del impuesto que se va a pagar. Esta deducción podría generar, entre otros, los siguientes problemas desde el punto de vista de la equidad de género:

- Penaliza a los hogares monoparentales (principalmente, comandados por mujeres) que no pueden hacer uso de este tipo de deducción, ya que no tienen cónyuge dependiente.

- Puede generar un desincentivo a la participación laboral de las cónyuges que no trabajan. Si el ingreso que ellas pueden generar en el mercado laboral no supera sustantivamente el monto de la deducción que obtienen sus cónyuges (que, por lo general, son los principales proveedores de ingresos del hogar y quienes pagan el impuesto sobre la renta), se puede desmotivar su participación laboral, afianzando la dominación de género.

En nuestro país, la deducción por cónyuge no tiene ningún requisito de sexo, es decir, la puede hacer un conviviente por su pareja, independiente del sexo de cada quien.

V.4. Deducción por hijos/hijas u otros familiares dependientes

Esta deducción permite al perceptor de ingresos deducirse un monto fijo por familiar dependiente, que se presume está “a su cargo”. Este tipo de deducción pueden generar, entre otras, las siguientes controversias:

- Si se plantea como un reconocimiento al gasto que genera “mantener” a esos familiares, no necesariamente constituye una retribución apropiada al trabajo no remunerado que es necesario realizar para sostener el cuidado de estas personas o al costo que implicaría contratar servicios de cuidado fuera del hogar.

- Si se interpreta como un reconocimiento al trabajo de cuidado, resulta discriminatoria en la medida que solo pueden beneficiarse directamente de la deducción quienes pueden aportar al impuesto a los ingresos (generalmente, el hombre). Es decir, la deducción no se constituye en un reconocimiento directo a quienes realizan el trabajo de cuidado (generalmente, la mujer). A menos que todos los ingresos adicionales que se obtengan como consecuencia de la reducción del monto de impuesto que se va a pagar por la deducción se asignen directamente a la mujer, esta solo podría beneficiarse en forma indirecta, ya que la deducción “incrementa” el ingreso del hogar (al implicar un pago menor de impuesto).

En nuestro país, en relación con la deducción por hijo o hija, la misma será computada por quien posea la responsabilidad parental, en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación, y cuando esta sea ejercida por los 2 progenitores, y ambos perciban ganancias imponibles, cada cual podrá computar el 50% del importe de la deducción u optar por que uno de ellos desgrave el 100% de dicho importe. Esta forma de asignar la deducción puede resultar injusta y sesgada en términos de género, dado que es probable que los cónyuges varones tengan ingresos más altos y por ende se prefiera que ellos utilicen la deducción. El problema se agrava en caso de separación y conflictos. Cuando las parejas se separan, es

habitual que los regímenes de tenencia de los hijos en común sobrecarguen el trabajo de cuidado sobre uno de los progenitores, típicamente, las mujeres, y son muy frecuentes las moras por alimentos, típicamente, a cargo de los varones.

V.5. Deducción especial²⁵

En lo que se refiere a las deducciones especiales, las caracterizan con el espíritu de la norma de solo gravar los ingresos de quienes superen un umbral mínimo de capacidad contributiva²⁶.

Conuerdo con la opinión de las autoras, en que la deducción especial beneficia a aquellas personas residentes que obtengan ganancias netas como resultado de su trabajo en relación de dependencia (trabajadores asalariados) o por el ejercicio independiente de su profesión (contribuyentes del régimen de autónomos). No es claro cuál es el criterio para fijar los importes de la deducción especial ni por qué la norma establece semejante brecha entre lo que pueden deducir estos dos tipos de contribuyentes

A continuación se exponen distintos estudios que dan como resultado la misma conclusión, equiparar las deducciones de asalariados y trabajadores independientes, redundará en un beneficio importante para las mujeres.

El estudio sobre impuestos y género en Argentina, de CIEPP y ELA, tuvo como objetivo analizar el impuesto a las ganancias en Argentina, y cómo los principios de no discriminación e igualdad sustantiva consagrados en la Convención para la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer (CEDAW) eran aplicados.

En forma consistente con los datos que muestran una brecha de ingresos entre los sexos, las mujeres se encuentran subrepresentadas en el grupo de trabajadores asalariados que tributan impuesto a las ganancias, circunscripto a trabajadores de mayores ingresos (del total de asalariados, el

77% de quienes tributan efectivamente impuesto a las ganancias son varones frente al 22% que son mujeres) y entre los contribuyentes autónomos (72,5% son varones y el 27,9% son mujeres). Por el contrario, hay proporcionalmente mayor cantidad de mujeres en el grupo de pequeños y medianos contribuyentes, donde las mujeres alcanzan el 38,9% del total de monotributistas y los varones el 61%.

El distinto tratamiento impositivo que reciben los trabajadores asalariados, los contribuyentes autónomos y los pequeños y medianos contribuyentes (monotributistas) tiene un claro impacto de género en tanto no es la misma proporción de mujeres y varones los que se encuentran bajo cada régimen.

El Impuesto a las Ganancias discrimina a las trabajadoras autónomas en comparación a las que trabajan en relación de dependencia, sólo a éstas últimas, se les permite la deducción especial de cuarta categoría.

Entre las conclusiones generadas por la Comisión Nº 2 de "Tributación y Género" del 22º Simposio de Legislación Tributaria Argentina, surge que se debería dar el mismo trato a ambos tipos de ingresos en el impuesto a las ganancias; ya que las mujeres trabajan en mayor proporción que los hombres por cuenta propia, motivo por el cual se ven afectadas en mayor medida; el tratamiento diferencial de los ingresos del trabajo en relación de dependencia respecto al trabajo por cuenta propia afecta el principio de igualdad, de capacidad contributiva y el derecho de propiedad.

V.6. Deducciones aportes casas particulares²⁷

La posibilidad de deducir los pagos por salario y contribuciones a la seguridad social de las empleadas de casas particulares que los contribuyentes tengan a su cargo, incentiva la registración de esta actividad, principalmente llevada adelante por mujeres, y donde la incidencia de la informalidad es de las más altas de la economía. En opinión de Rodríguez

²⁵ Artículo 30, inciso c de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019.

²⁶ RODRÍGUEZ ENRÍQUEZ y SANTOLARIA, "Tributación y justicia de género: perspectivas desde

el caso argentino". *Proyección Económica* C.P.C.E.C.A.B.A. 2021, p 94-105.

²⁷ Art. 16 de la Ley 26.063 y Art. 9 RG 3693/14.

Enríquez y Santolaria²⁸ si bien esta norma va en línea con facilitar la reducción del trabajo de cuidado no remunerado y mejorar las condiciones de trabajo de cuidado remunerado, lo que resulta positivo, también es necesario resaltar su sesgo regresivo, toda vez que, es un beneficio tributario del que solo gozan quienes tienen ingresos suficientes como para tributar este impuesto.

V.7. Transferencias monetarias condicionadas

Pazos Morán²⁹, quien tiene una visión feminista, esboza distintas preguntas relacionadas a las políticas de género; y realiza un análisis contrario a las políticas tributarias de Organismos Internacionales.

Según explica, “la implantación real de un impuesto sobre la renta personal moderno es un proceso muy complicado que requiere de gran consenso social; y para ello es necesario que el impuesto sea justo y que la ciudadanía vea la utilidad de su esfuerzo en forma de servicios públicos y prestaciones sociales suficientes y de calidad. Con el auge de la llamada “ideología neoliberal” y su hegemonía en los gobiernos y en los Organismos Internacionales que abogan continuamente por la privatización generalizada de servicios públicos, por la total desprotección frente a la competencia externa, por la desregulación indiscriminada de los mercados laborales, por la exención de impuestos a las empresas y por la disminución de la progresividad de los impuestos personales, entiende que surge la llamada “nueva política social” propugnada por el Banco Mundial, basada en políticas focalizadas y condicionadas incompatibles con una visión universal y garantista de los derechos. Un ejemplo sintomático de esta nueva perspectiva en gran expansión entre los países subdesarrollados son las transferencias monetarias condicionadas (TMC), que se conceden a las madres pobres a cambio de la realización de

tareas típicamente maternas y dificultan su inserción en el empleo regular”.

En nuestro país, la Asignación Universal por Hijo (AUH) se crea a través del decreto 1602/2009 como nuevo componente de la Seguridad Social. Este nuevo componente constituye la extensión del Régimen de Asignación Familiares de los subsistemas contributivo y no contributivo, a trabajadores no registrados en la seguridad social, con salarios por debajo del Salario Mínimo Vital y Móvil y a trabajadores desocupados que no cobran seguro de desempleo. La AUH consiste en una suma monetaria para niños, niñas y adolescentes menores de 18 años que se encuentran excluidos de la asignación familiar vigente para los hijos de trabajadores/as registrados/as. De esta manera, desde una perspectiva de derecho, se incluyó a los sectores que no recibían la asignación familiar por estar excluidos de la formalidad laboral. Este beneficio consiste, sostiene el decreto 1602/09, “...en una prestación monetaria no retributiva de carácter mensual...”, y se somete, continúa, a “requisitos que deberán acreditarse para garantizar la universalidad y a la vez preservar la transparencia, condicionándolo al cumplimiento de los controles sanitarios obligatorios para menores y a la concurrencia al sistema público de enseñanza”. La AUH tiene como principales titulares de cobro a las mujeres madres, en enero de 2019 el 96% de las titulares de AUH eran mujeres.³⁰

De la misma fuente, surge que los beneficiarios de la AUH representan a la población más vulnerable de nuestro país, caracterizada por múltiples carencias y necesidades por cubrir. El abordaje de problemáticas tan complejas, como las que afectan a este grupo poblacional, implica llevar adelante una estrategia integral centrada en la combinación de un conjunto de prestaciones sociales. Más del 70% de las y los titulares de cobro de AUH recibe al menos una prestación

²⁸ RODRÍGUEZ ENRÍQUEZ y SANTOLARIA, “Tributación y justicia de género: perspectivas desde el caso argentino”. *Proyección Económica* C.P.C.E.C.A.B.A. 2021, p 94-105.

²⁹ PAZOS MORÁN, María, *Desiguales por Ley*, Editorial Catarata, 2013.

³⁰ Presidencia de la Nación. “ASIGNACIÓN UNIVERSAL POR HIJO (AUH) Análisis de titulares de AUH” 2019. Recuperado de [ASIGNACIÓN UNIVERSAL POR HIJO \(AUH\) Análisis de titulares de AUH 1. Introducción](#)

adicional, y son las mujeres las que más combinan prestaciones: el 72,3% de ellas recibe dos o más, entre los varones la multiprestación es de casi diez puntos porcentuales inferior (64%). En comparación, las mujeres son quienes más prestaciones sociales perciben, sus ingresos por transferencias públicas superan en un 17% a las percibidas por los varones. De los niños y niñas titulares de derecho, el 80% tiene una edad comprendida entre cero y 12 años. Los adolescentes representan el 20% restante. Por tramo de edad no se observan diferencias entre varones y mujeres, es decir que la cobertura de la prestación es pareja por sexo, presenta el mismo comportamiento que en la población total. Una de las corresponsabilidades de la permanencia en la AUH es acreditar anualmente la asistencia a un establecimiento educativo formal para los niños/as de 5 años en más. Según la EPH³¹, la tasa de asistencia para niños/as de 5 años titulares de derecho de AUH es de 95,9%, para 6 a 12 años de 98,8%, y para 13 a 14 años de 96,8%. Es decir que para esas edades la asistencia es casi universal en los principales centros urbanos del país. Para los adolescentes de 15 a 17 años, la tasa de asistencia desciende a 90%. De los grupos de edad en los que se encuentran niños, niñas y adolescentes (NNyA) con obligatoriedad educativa, se verifica una tasa de asistencia considerablemente más alta entre las mujeres.

Para Pazos Morán, “aun en los países en los que estos sistemas están más afianzados, las personas dedicadas al trabajo doméstico en su propio hogar quedan fuera de los derechos laborales y sociales; su trabajo puede considerarse sumergido en tanto y en cuanto no genera impuestos ni prestaciones. Evidentemente, desde una perspectiva que priorice la igualdad hay que reconocer que esta realidad es intolerable; así que la cuestión pertinente es: ¿pueden incluirse todas esas personas (mujeres) en este sistema general de derechos? La respuesta, nos la ofrecen los países nórdicos, donde la figura del “ama de casa” es residual. En estos países la inmensa

mayoría de las personas están incluidas en la economía formal durante toda su vida, con derechos laborales completos y generando impuestos y cotizaciones sociales para ellas y para toda la sociedad. En suma, la forma de otorgar los mismos derechos a las mujeres ha sido permitirles salir de la economía doméstica sumergida. Todos los demás intentos de conceder derechos a las amas de casa han fracasado: esos derechos nunca han sido equiparables a los que se adquieren en la economía regular”.

Esta incorporación generalizada de las mujeres al empleo desempeñó un papel decisivo en el salto económico que tuvo lugar en los países nórdicos en las últimas décadas del siglo XX³².

VI. Beneficios que se otorgaron en nuestro país

VI.1. Moratoria Previsional. “Jubilación para las amas de casa”

La Ley 24.476 denominada “Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones”, y la Ley 26.970 denominada “Sistema Integrado Previsional Argentino”, permitieron a los/las trabajadores/as autónomos/as o en relación de dependencia que reunieran los requisitos de edad para una jubilación o pensión por fallecimiento de un/a trabajador/a, regularizar el régimen de deudas que tuvieran con la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES), a través de la adhesión a una moratoria, que les permitiera completar los años de aporte faltantes. Tal fue el sesgo de género resultante de esta política, que la reforma fue popularmente conocida en Argentina como la “jubilación para las amas de casa”.

Con este tipo de políticas se buscó combatir la pobreza y la desigualdad entre los/as adultos/as mayores. Dicha reforma previsional benefició a más de 1,8 millones de mujeres en nuestro país, mujeres de entre 60 y 65 años con menos de 30 años de aportes que pasaron a tener acceso a una pensión y cobertura de salud.

³¹ Presidencia de la Nación. “ASIGNACIÓN UNIVERSAL POR HIJO (AUH) Análisis de titulares de AUH” 2019. Recuperado de [ASIGNACIÓN](#)

[UNIVERSAL POR HIJO \(AUH\) Análisis de titulares de AUH 1. Introducción](#).

³² PAZOS MORÁN, María. *Desiguales por Ley*. Editorial Catarata, 2013.

De acuerdo a un estudio reciente titulado “La dependencia en la vejez y las pensiones no contributivas” que publicó el CEDLAS, el Centro de Estudios Distributivos, Laborales y Sociales de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, surge que el sistema de pensiones en Argentina habilitó a un gran número de personas, que no cumplían con el requisito mínimo de años de aporte al sistema de Seguridad Social, a acceder a una pensión básica cumplida la edad jubilatoria. Precisamente por los bajos niveles de inserción en los mercados laborales, esta reforma benefició mucho más a las mujeres y resultó en un sustancial aumento de sus ingresos.

En línea con lo anterior, las autoras Inés Berniell, Dolores de la Mata y Matilde Machado señalan que, por los bajos niveles de inserción en los mercados laborales, la extensión del sistema implementada en 2007 benefició mucho más a las mujeres y resultó en un sustancial aumento de sus ingresos. Destacaron que “como consecuencia, el porcentaje de mujeres mayores de 60 años sin ningún ingreso personal se redujo notablemente, pasando en zonas urbanas del 35% al 10%³³”

Es preciso señalar que, a pesar del marcado aumento de la participación laboral femenina, la brecha de género sigue siendo aún muy alta. En América Latina, por ejemplo, mientras que casi el 95% de los hombres entre 25 y 65 años trabaja o busca un empleo, solo lo hace el 66% de las mujeres en ese rango de edad. Esta asimetría en la participación laboral, por supuesto, se traduce en una asimetría en la generación de ingresos y, por ende, en el empoderamiento de las mujeres, su autonomía y su dependencia en la vejez.

El estudio citado agrega que antes de la implementación de esta política, en Argentina la cobertura de pensiones alcanzaba sólo el 55% de las mujeres en edad jubilatoria debido, fundamentalmente, a su baja tasa de participación laboral y la alta tasa de informalidad.

A su vez, el 87,6% de las jubilaciones con moratoria corresponden a quienes perciben haberes mínimos. Esto equivale a 2.270.064 personas y explica, en parte, la brecha de género en las jubilaciones. Esta brecha varía según los grupos de edad pero, considerando todas las edades, las mujeres perciben una media de \$18.611 contra una media de \$21.195 para los varones³⁴. Es decir que la brecha promedio en las jubilaciones asciende a un 12,2%. La diferencia máxima se da entre los varones de 60 a 64 años, quienes perciben, en promedio, \$25.203 mientras las mujeres del mismo grupo etario perciben, en promedio, \$15.789, lo que se traduce en una brecha de ingresos del 37,3%. Esta brecha viene extendiéndose progresivamente desde 2013 (dato más antiguo disponible en la web de Estadísticas de Seguridad Social de ANSES) y está relacionada con la diferencia entre los haberes medios y los haberes mínimos, dado que la mayoría de las personas que ingresaron al sistema jubilatorio a través de una moratoria fueron mujeres y es en esas jubilaciones con moratoria en donde se concentran los haberes mínimos.

VI.2. Ley 27617. Reforma de Ganancias B.O. 21/04/2021. Beneficios Sociales. Gastos de guardería (artículo 111 de la Ley de Impuesto a las Ganancias)

Desde la tributación, como una forma de revalorizar las tareas de cuidado, para los trabajadores en relación de dependencia y de aplicación para el periodo fiscal 2021, se excluye del ámbito del alcance de Impuesto a las Ganancias, los beneficios sociales otorgados por el empleador a través de reintegros documentados de gastos de guardería y/o jardín materno-infantil para hijos e hijas de hasta tres (3) años de edad, cuando la empresa no cuente con esas instalaciones.

Esta deducción, puede ser tomada por varones y mujeres, pero influye de manera positiva para mitigar los desincentivos que enfrentan las

³³ Información disponible en <https://www.clarin.com/economia/economia/jubilacion-amas-casa-cambio-relaciones-poder-dentro->

[hogar_0_Y4wxzYZGt.htm](#), fecha de compulsión 15/05/2019).

³⁴ Datos de la Encuesta Permanente de Hogares (EPH-Indec) del tercer trimestre de 2021.

mujeres para la incorporación al trabajo remunerado y el desarrollo de la carrera.

Esta norma permite deducir los gastos de guardería y jardines materno-infantiles para padres y madres de niños de hasta 3 años y cuyo empleador no cuente con dichas instalaciones.

En opinión de Rodríguez Enríquez-Santolaria³⁵, si bien esta modificación representa una variación positiva en pos de mejorar la organización social del cuidado, su alcance es limitado y en algún sentido regresivo, porque solo está disponible para quienes tienen un ingreso suficiente como para tributar ganancias.

VI.3. Gastos de Guardería y tareas de cuidado, cobertura para algunos trabajadores

La sentencia del 21 de octubre de 2021, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en autos “*Etcheverry, Juan Bautista y otros c/ EN s/amparo ley 16.986*”, confirmó la sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en cuanto condenó al Poder Ejecutivo Nacional a reglamentar, en el plazo de 90 días hábiles, la disposición contenida en el artículo 179 de la LCT.

Entre otros fundamentos, el máximo tribunal sostuvo que, la falta de reglamentación conduce en la práctica a privar de efectos jurídicos a la disposición y relega el cumplimiento de la obligación de los empleadores e impide el ejercicio de un derecho concreto de los trabajadores. Asimismo, consideró que la falta de reglamentación es la causa que impide el ejercicio del derecho, porque no hay otro modo de obtener su satisfacción.

El Poder Ejecutivo Nacional, por medio del decreto 144/2022 (BO: 23/3/2022), reglamentó el último párrafo del art. 179 de la Ley de Contrato de Trabajo (LCT) que dispone: “*En los establecimientos donde preste servicios el número mínimo de trabajadoras que determine*

la reglamentación, el empleador deberá habilitar salas maternas y guarderías para niños hasta la edad y en las condiciones que oportunamente se establezcan”.

Conforme lo establece el propio decreto 144/2022, la obligación será exigible transcurrido el plazo de 1 año a partir 23/3/2022, es decir, a partir del 23/3/2023.

Aclara que “*a los efectos del cómputo de la cantidad de personas que trabajan en el establecimiento, se tendrán en cuenta tanto las y los dependientes del establecimiento principal, como aquellas y aquellos dependientes de otras empresas, en tanto presten servicios en el establecimiento principal*”.

Los empleadores podrán disponer la implementación de los espacios de cuidado de manera consorcial dentro de un radio de 2 kilómetros del lugar de prestación de tareas, o por subcontratación, con el fin de facilitar la concreción del derecho y garantizar una razonable proximidad de la persona trabajadora con el niño o la niña a su cargo.

Los empleadores podrán compensar su obligación mediante el pago de una suma no remunerativa en concepto de reintegro de gastos de guardería o trabajo de cuidado de personas, debidamente documentados.

Esta suma no podrá ser menor al 40% del salario mensual correspondiente a la categoría “*Asistencia y Cuidados de Personas*” con retiro del régimen del Personal de Casas Particulares, *será proporcional en el caso de trabajo a tiempo parcial*.

En el caso de personas que presten servicios mediante la modalidad de teletrabajo, de conformidad con lo establecido en la ley 27.555, y se encuentre anexada al establecimiento, la obligación de ofrecer espacios de cuidado para niños y niñas, podrá cumplirse a través del pago de una suma dineraria no remunerativa, en las condiciones indicadas anteriormente.

³⁵ RODRÍGUEZ ENRÍQUEZ y SANTOLARIA, *Tributación y justicia de género: perspectivas desde el caso argentino*. Proyección Económica C.P.C.E.C.A.B.A. 2021, p 94-105.

Vale aclarar, que lo dispuesto en el artículo 103 bis, inciso f, de la ley 20.744 en cuanto establece que “los reintegros documentados con comprobantes de gastos de guardería y/o sala maternal, que utilicen los trabajadores con hijos de hasta 6 años de edad cuando la empresa no contare con esas instalaciones”, se trata de un beneficio social, a diferencia de lo dispuesto por el reciente decreto, que impone una obligación para todos los empleadores con 100 o más dependientes.

En el decreto se hace expresa mención que si bien la literalidad de la norma alude a situaciones donde se trata de trabajadoras mujeres, una interpretación ajustada a derecho, conforme las cláusulas de la CONSTITUCIÓN NACIONAL, especialmente en los artículos 14 bis y 75, incisos 22 y 23 obliga a contemplar en la reglamentación a todas las personas que trabajan, con independencia de su género (Convenio 156 OTI y pactos internacionales).

VI.4. Proyecto de Ley. SINCA. SISTEMA INTEGRAL DE POLÍTICAS DE CUIDADOS DE ARGENTINA Cuidar en Igualdad. Licencias

El Gobierno Nacional, envió un proyecto de Ley al Congreso, con el objeto regular las tareas de cuidado, reconociéndoles una función social, estableciendo un sistema integral de cuidados con perspectiva de género que promueva y articule las políticas públicas en la materia, con el fin de:

- a. reconocer el derecho de todas las personas humanas a recibir y brindar cuidados, así como también el derecho al autocuidado
- b. contribuir a superar la división sexual del trabajo y su consecuente impacto en la reproducción de desigualdades sociales y de género;
- c. promover una organización social del cuidado justa y corresponsable; y
- d. reconocer el valor del trabajo de cuidados y promover su formalización cuando el mismo se realiza de manera remunerada.

En el proyecto se definen a los cuidados directos e indirectos como trabajo, sean o no remunerados, y se reconoce su valor social y económico³⁶. Se alude a la promoción de igualdad de género, al pretender darle visibilidad y valor social y económico a los cuidados, reconociéndolos como un trabajo, ya sea que se desarrollen al interior de los hogares, en el ámbito comunitario, público o privado.

El sistema será financiado por la seguridad social y también prevé la creación de una asignación para monotributistas y autónomos, personal del Régimen de Casas particulares, personal temporario de trabajo agrario y para toda la Administración Pública Nacional, es importante de destacar que la asignación parental es para personas gestantes, personas no gestantes y por adopción.

Los fundamentos del Proyecto: en nuestro país, según el módulo de uso del tiempo que se incorporó en 2013 a la Encuesta Anual de Hogares Urbanos (EAHU), el tiempo social promedio dedicado al trabajo de cuidado no remunerado es muy desigual. Las mujeres pasan 5.7 horas por día haciendo trabajo de cuidado no remunerado mientras que los varones dedican en promedio sólo 2 horas diarias (INDEC, 2014). En la pandemia, de acuerdo con el Estudio sobre el impacto de la COVID-19 en los hogares del Gran Buenos Aires realizado por INDEC, la carga de cuidado aumentó y fue absorbida sobre todo por las mujeres (65% de los casos). Esa feminización del trabajo gratuito de cuidado no solo impacta en la vida económica de las mujeres, explicando gran parte de la “inactividad”, el desempleo y la informalidad en Argentina, sino que también produce pobreza y desigualdad en las familias:

- Las mujeres de familias de altos ingresos pagan buenos servicios de cuidado, lo que les permite seguir trabajando y recibir cuidados de calidad.
- Las mujeres de familias de bajos ingresos no pueden pagar por esos servicios y tienen que hacerse cargo ellas mismas, por lo que se quedan sin ingresos. 7 de cada 10

³⁶ El trabajo en el hogar, que forma parte del deber de contribución de los y las cónyuges, y el cuidado personal de los hijos y las hijas se rige según las

previsiones del Título VII “Responsabilidad Parental” del Libro Segundo “Relaciones de familia” del CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN.

hogares que dedican horas diarias de cuidado a niñas y niños de hasta 14 años, son hogares pobres.

El SINCA comprende al conjunto de políticas públicas de cuidados que, de forma integral y articulada, tienden a garantizar una organización social del cuidado accesible y de calidad, con igualdad de género y enfoque de derechos humanos.

Comprende al derecho al cuidado, esto es que todas las personas humanas gozan del derecho al cuidado entendido como el derecho a cuidar, a recibir cuidados y al autocuidado, en condiciones de igualdad.

Se definen como sujetos prioritarios para las políticas públicas de cuidados:

a) las personas humanas cuando requieren cuidados, en particular:

i. las niñas, los niños y adolescentes, con prioridad hasta la edad de CINCO (5) años inclusive;

ii. las personas de SESENTA (60) años o más, cuando lo requieran;

iii. las personas con discapacidad;

b) las personas humanas que realizan trabajos de cuidados de forma remunerada y no remunerada. En todos los casos deben considerarse sujetos prioritarios a las mujeres, lesbianas, gays, bisexuales, travestis, transexuales, transgénero, intersexuales y más (en adelante, LGBTI+) y a las personas que, por su condición socioeconómica, origen étnico o cualquier otra condición, se encuentren en una situación de especial vulneración de sus derechos.

Derechos de las personas que requieren cuidados para la vida independiente. Las personas mencionadas en el artículo 7° tienen los siguientes derechos, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas aplicables: a. a recibir cuidados para el desarrollo de una vida con autonomía progresiva o independiente; b. a recibir información completa, actualizada y accesible sobre sus derechos y sobre las políticas de cuidados; c. al resguardo de su privacidad según lo establecido en la normativa vigente; d. a la disponibilidad, accesibilidad, calidad, adaptabilidad y aceptabilidad en los servicios y prestaciones de cuidados.

Derechos de las personas que brindan cuidados. Las personas humanas que brindan

cuidados tienen derecho a que se reconozca su labor como trabajo en los términos de la ley que se proyecta y a realizarlo en condiciones de igualdad y sin discriminación motivada en el género o de cualquier otro tipo.

El proyecto establece que los empleadores y las empleadoras deben tener un rol activo en la organización social del cuidado y promover la corresponsabilidad de varones, mujeres y LGBTI+ a través de la implementación de medidas adecuadas para que las personas trabajadoras con responsabilidades familiares puedan desempeñar sus actividades laborales en condiciones de igualdad.

También, que el Poder Ejecutivo promoverá que los empleadores y las empleadoras del Sector Privado:

a. instalen espacios para la lactancia en los términos de la Ley N° 26.873;

b. ofrezcan espacios de cuidado para niños y niñas de entre CUARENTA Y CINCO (45) días y TRES (3) años de edad, que estén a cargo de los trabajadores y las trabajadoras, durante la respectiva jornada laboral, en aquellos establecimientos de trabajo donde presten tareas menos de CIEN (100) personas, independientemente de las modalidades de contratación;

c. en el marco de las negociaciones colectivas, incorporen jornadas laborales compatibles con las responsabilidades de cuidados familiares de los trabajadores y las trabajadoras;

La autoridad de aplicación de la presente ley brindará apoyo y asistencia técnica, a requerimiento de los empleadores y las empleadoras, en:

a. el cumplimiento del artículo 179 de la Ley de Contrato de Trabajo N° 20.744 (t.o. 1976), sus modificatorias, y su reglamentación;

b. el diseño e implementación de las medidas necesarias para hacer efectivas las estipulaciones que den cumplimiento al presente artículo.

El Decreto 144/2022 (23/03/2022) obliga a empresas de más de cien (100) personas a habilitar guarderías y salas maternas, reglamentando de esa manera el artículo 179 de la Ley de contrato de trabajo que prevé la obligación del empleador de "habilitar salas maternas y guarderías para niños hasta la

edad y en las condiciones que oportunamente se establezcan”.

En lo que respecta al Sector Público Nacional, EL PODER EJECUTIVO NACIONAL impulsará la instalación de:

- a. espacios para la lactancia en los términos de la Ley N° 26.873;
- b. espacios de cuidado para niños y niñas de entre CUARENTA Y CINCO (45) días y TRES (3) años de edad, que estén a cargo de los trabajadores y las trabajadoras, durante la respectiva jornada de trabajo.

En el caso de las Universidades Nacionales, el PODER EJECUTIVO NACIONAL promoverá que los espacios para la lactancia y los espacios de cuidado para niños y niñas tengan como destinatarios y destinatarias tanto a los trabajadores y las trabajadoras, como a los alumnos y las alumnas. A tal fin, la autoridad de aplicación de la presente ley brindará apoyo y asistencia técnica, a requerimiento de los organismos mencionados en el presente artículo, para el diseño, implementación y monitoreo de las medidas necesarias para cumplir con lo estipulado.

El Sector Público Nacional está definido en los términos del artículo 8° de la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional y sus modificatorias y su Decreto Reglamentario N° 1344/07, y en las Universidades Nacionales.

El título II del Proyecto, tiene por objeto modificar el Régimen de Licencias establecido por la Ley de Contrato de Trabajo Nro. 20744 (t.o. 1976) y sus modificaciones.

Extensión progresiva de los plazos de licencia: Para el personal no gestante, los plazos de licencias se alcanzarán progresivamente según la siguiente escala:

- a) a la entrada en vigencia del Título II de la ley, los QUINCE (15) días inmediatos posteriores al nacimiento;
- b) al cumplirse DOS (2) años calendario desde la entrada en vigencia del Título II de la presente ley, TREINTA (30) días;
- c) al cumplirse CUATRO (4) años calendario desde la entrada en vigencia del Título II de la presente ley, CUARENTA Y CINCO (45) días;
- d) al cumplirse SEIS (6) años calendario desde la entrada en vigencia del Título II de la presente ley, SESENTA (60) días;

e) al cumplirse OCHO (8) años calendario desde la entrada en vigencia del Título II de la presente ley, NOVENTA (90) días.

Las licencias que se hayan iniciado antes de la entrada en vigencia del Título II de la ley y que expiren con posterioridad a esta fecha, deben prorrogarse hasta el cumplimiento de los lapsos más extensos previstos por la norma.

VII. Conclusiones

Es necesario reconocer y valorar los cuidados y el trabajo doméstico no remunerados mediante servicios públicos, infraestructura y una política integral de protección social, promoviendo la responsabilidad compartida en el hogar y la familia.

Las responsabilidades de cuidado en los hogares no se limitan únicamente a los niños. En muchas ocasiones, los ancianos son quienes lo necesitan. Este es un tema cada vez más preocupante en una región donde la población está envejeciendo rápidamente. Además, existe un problema de acceso a redes de cuidado para personas enfermas y discapacitadas, cuyas necesidades suelen ser más intensas y costosas.

Es importante el desarrollo de políticas que visibilicen y revaloricen las tareas domésticas, como la generación de cuentas satélites que estimen el valor monetario del trabajo doméstico y de cuidados.

Según la OIT, los países que más invierten en políticas de cuidado alcanzan tasas de empleo femeninas mayores al 70%, generando resultados positivos en términos económicos.

Es importante poner el foco en cómo el género se construye a través de las políticas públicas. Un régimen comprende normas, valores y reglas, proveyendo un marco regulatorio que moldea el comportamiento. Así pues, un régimen de políticas de género sería la organización de las relaciones de género plasmada en unas determinadas políticas públicas, en el marco de un determinado

régimen de política social.³⁷

En opinión de Pazos Moran, María, “la experiencia internacional demuestra que el objetivo de lograr la corresponsabilidad, es alcanzable con conceder a cada persona progenitora el mismo derecho intransferible y pagado al 100% durante el primer año. El sistema de atención a la infancia se configura, en cada país, según la combinación de tres elementos: 1) Permisos y prestaciones para que las personas progenitoras cuiden en casa durante un primer periodo después del nacimiento o adopción. 2) Sistemas públicos de educación infantil. 3) Regulación de los tiempos de trabajo (tanto para la población trabajadora en general como para las personas con responsabilidades familiares). Así pues, el nacimiento o adopción no tendría que ser fuente de desigualdades, ni en el empleo ni en el hogar, si se cumplieran tres condiciones básicas: 1) que los permisos y el cuidado se compartieran igualitariamente; 2) que todas las hijas/os pudieran estar escolarizadas a tiempo completo desde el mismo día de finalización de los permisos de sus progenitores/as (o del permiso en el caso de familias monoparentales); y 3) que los horarios de todas las personas a tiempo completo fueran estables, cortos y racionales”³⁸, lo que está relacionado con políticas de conciliación laboral y familiar.

En países como Suecia, estos cambios en la normativa como en la sociedad se dan desde 1974, cuando se empezaron a regular las licencias para padres. Luego de varias idas y vueltas en la legislación, -al principio no lograron su objetivo porque se daba la posibilidad de transferir a las madres la licencia del padre- en la medida que se fueron incorporando licencias exclusivas para padres, de modo que si no las usaban, se perdían, se logró una mayor participación. A través de esa regulación, y de sucesivas reformas que se fueron incorporando, para 2014, los hombres estaban tomando el 25% del total de días disponibles a la pareja. En la actualidad, las parejas suecas reciben 16 meses (480 días) de

licencia paterno-maternal cuando nace el primer hijo. Durante los primeros 390 días, el progenitor que deja de trabajar recibe 80% de su salario de parte del Estado. Después de eso, pueden tomar hasta 90 días más de licencia a una tasa más baja de pago. Los derechos que se adquieren en la economía regular son altamente superiores a los de la economía doméstica sumergida, pese a que se otorguen beneficios tales como ayudas no contributivas, nunca se logra obtener iguales beneficios para la persona ni para el país, ya que una persona que trabaja en forma regular tributa impuestos y contribuye al aumento del PBI de un país, esta es la receta que aplicaron los países nórdicos.

En la concepción de las licencias como parte central de los derechos de los niños y niñas recién nacidos, es clave en ello el reconocimiento de las licencias para padres y madres adoptivos y en el mismo sentido, la universalización de las licencias, de modo que alcance a todos los trabajadores y trabajadoras, como así también para los que trabajen de manera independiente (autónomos o monotributistas).

Conuerdo con la doctrina, cuando se proponen deducciones específicas para Hogares Monoparentales, promociones de las tareas de cuidado, extensión de licencias por maternidad a autónomas y monotributistas, pues son medidas que contribuirían a reducir la brecha de género previsional y tributaria.

La incorporación para autónomos y monotributistas, de deducciones especiales, influiría en la reducción de la brecha salarial de bolsillo entre varones y mujeres, sobre todo en el caso de las mujeres a cargo de hogares monomarentales, ya que asumen la doble función de las tareas del hogar, de cuidado y laborales.

El fin es lograr el bienestar, además de la autonomía económica. El bienestar implica algo más que el consumo material sostenible y ciertos niveles de salud, medio ambiente y vivienda, incluye también oportunidades para el ocio, el trabajo útil, el desarrollo personal, la

³⁷Citado en PAZOS MORÁN, María. *Contra el patriarcado. Economía feminista para una sociedad justa y sostenible*, Editorial Catarata, 2018.

³⁸ PAZOS MORÁN, María. *Contra el patriarcado. Economía feminista para una sociedad justa y sostenible* Editorial Catarata, 2018.

independencia individual y el acceso a los recursos necesarios para dar y recibir cuidados durante el tiempo de vida.

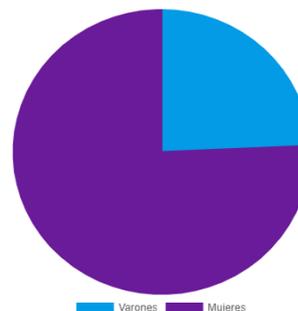
El abordaje integral que debe darse implica un trabajo a largo plazo, donde se preste atención desde el Estado a resolver uno de los pilares en donde está anclado la organización social del trabajo. Debería promoverse el desarrollo de una política pública de cuidado, que garantice el acceso a servicios de cuidado infantil, de personas mayores y enfermas, para todas aquellas personas que lo requieran.

La falta de servicios públicos de cuidado de infantes, adultos mayores, personas con necesidades especiales de cuidado, puede paliarse disminuyendo la presión fiscal, mediante beneficios, deducciones o tasas diferenciales, que favorezcan la contratación privada de los servicios de cuidado, mientras se fortalece el reconocimiento paulatino del derecho de cuidado a lo largo del ciclo vital.

ANEXO

Encuesta sobre Trabajo no Remunerado y Uso del Tiempo Total de horas diarias promedio dedicadas al trabajo doméstico no remunerado por género:

Aporte al valor de TDCNR por género



El Trabajo Doméstico y de Cuidados No Remunerado (TDCNR) es el trabajo que permite que las personas se alimenten, vean sus necesidades de cuidados satisfechas, cuenten con un espacio en condiciones de habitabilidad, reproduzcan en general sus actividades cotidianas y puedan participar en el mercado laboral, estudiar o disfrutar del ocio, entre otras. **La distribución del TDCNR es estructuralmente desigual: 9 de cada 10 mujeres realizan estas tareas, que significan en promedio 6,4 horas diarias. Ellas dedican tres veces más tiempo que los varones.**

Fuente: Elaboración DNElyG, en base a datos de la Encuesta sobre Trabajo No remunerado y Uso del tiempo (EPH-INDEC, 3er. trimestre 2013) en población de 18 años y más, EPH-INDEC y Avance del Nivel de Actividad - INDEC, 4to. trimestre y proyecciones de población 2020 del CENSO 2010 - INDEC.

El valor del TDCNR y de cuidado se mide en tiempo.

CONSIDERACIONES EN EL TRATAMIENTO A DAR POR LOS ESTADOS A LA CONDICIÓN DE MUJER (CÁNCER DE MAMA, INCONTINENCIA) EN EL CASO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, INCORPORACIÓN Y RECONOCIMIENTO PLENO EN LAS DEDUCCIONES, ASÍ COMO DEL RECONOCIMIENTO AL TRABAJO DE LA MUJER INDÍGENA (INCENTIVOS FISCALES)

Patricia López López

Re diseño con perspectiva de género y por grupos etarios. Sesgo de género implícito que no contempla el trabajo no remunerado ni la brecha salarial. Mientras las mujeres se vean en desventaja por la distribución desigual de los ingresos y la limitada capacidad del gobierno para generar empleo estructurado, la proporción de la población que se beneficia de las deducciones va a seguir siendo pequeña.

Alejandra Macías (CIEP)¹

I. Consideraciones preliminares

Si bien la desigualdad suele ser advertida desde la tradicional vertiente económica como aquella "... desigualdad social y la redistribución se plantea en principio en términos de oposición entre el capital y trabajo, ganancias y salarios, empleadores y empleados"², corresponde considerar que no es el único enfoque. Por el contrario, existe otra vertiente, presente por años, que tiene que ver con el género y que incluye además su imbricada incidencia en aspectos de etnia, clase, edad, enfermedades y cuidados.

El término desigualdad engloba múltiples aspectos en las relaciones sociales, es por ello, que su abordaje por los los sistemas fiscales en el mundo resultan insuficientes, dado que sólo lo han podido hacer desde una de las aristas mencionadas, dejando de lado la incidencia de la cuestión de género, la que no por no ser abordada, deja de existir.

En efecto, negarla no hace que ésta desaparezca o que merezca no ser atendida, simplemente es no advertir una realidad que cada día se muestra más evidente y hacia la

que es más urgente que los Estados dirijan su mirada.

Es en ese sentido, que los Estados deben promover la igualdad sustantiva referida al género, la cual se debe llevar a cabo desde la política fiscal que en cada uno tenga lugar, debiendo considerar una perspectiva de interseccionalidad.

Ello se puede lograr a partir de eliminar las discriminaciones existentes, lo que se traduce en que la política fiscal sea la herramienta para eliminar las discriminaciones que por razón de género se presenten en la legislación.

Así hoy, se debe dejar atrás la abulia que ha imperado en los Estados para que la perspectiva de género se convierta en el elemento a incluir en el diseño de políticas públicas desde diferentes vertientes, siendo de la que ahora nos ocuparemos, en los sistemas tributarios.

Los principios de Derechos Humanos deben incidir en la política fiscal que los Estados lleven a cabo, en ese entendido estas líneas se dedicarán en forma particular al caso del Sistema Tributario Mexicano.

II. Problemática actual de los Sistemas Tributarios

De conformidad a los "Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal"³, en lo particular, dentro de los 15 principios, se encuentra el marcado con el principio número 6, que se hace consistir: "Los Estados deben promover la igualdad sustantiva de género mediante su política fiscal con una perspectiva de interseccionalidad", que en su desagregado

¹ Centro de Investigación Económica y Presupuestaria, A.C.

² PIKETTY, Thomas. *La economía de las desigualdades. Cómo implementar una redistribución justa y eficaz de la riqueza*. Siglo XXI México. p. 49.

³ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

6.4, Tributos, establece que los Estados deben:

“Eliminar discriminaciones por razones de género en las estructuras fiscales, y corregir los sesgos de género explícitos e implícitos en los sistemas tributarios y en cada impuesto en particular. Impulsar y adoptar políticas fiscales progresivas para garantizar recursos suficientes, intransferibles, sostenibles y que cubran todos los niveles y ámbitos de política pública orientada a revertir las desigualdades de género y garantizar los derechos de las mujeres”.

Partiendo de ello, es que se muestra visible la problemática actual en los sistemas tributarios, específicamente la que se presenta en el diseño de políticas tributarias para distribuir el monto de los impuestos pagados y en el diseño de los rangos a tributar en el Impuesto Sobre la Renta (ISR) de personas físicas y el efecto de las deducciones personales para dar pleno reconocimiento a la capacidad contributiva del individuo.

En el caso de las personas físicas deberán considerarse las características que por biología son propias de cada uno de los géneros. Por ejemplo, las particularidades propias que el sexo femenino enfrenta, no sólo el que inicia en el periodo de adolescencia (la menstruación) y su impacto en los impuestos al consumo (caso de México en el denominado Impuesto al Valor Agregado) el cual se ha atendido como veremos, al hacer objeto del impuesto a una tasa nula -tasa cero- o en otros casos a través de exenciones o tasas reducidas, dependiendo de las estructuras que los sistemas tributarios en las diferentes latitudes diseñen su imposición.

Así, se tiene que en otros periodos de vida, en el caso de las mujeres, se presentan enfermedades propias a superar, tales como el cáncer de mama y sus consecuentes procedimientos para poder afrontar dicha enfermedad, cuyos tratamientos alcanzan altos costos, que tampoco son reconocidos en

su totalidad en el tema de las deducciones aplicables a las personas físicas en el tratamiento impositivo en el impuesto personal a la renta.

En tales circunstancias y con esa proyección, se debe decir en justicia que deben ser reconocidos (no estar topados a la cantidad a que están mínimamente reconocidas) -en general-, pues el monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en caso de México, en los términos de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé que no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre el 15% de los ingresos totales del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto, o de cinco veces del valor anual de la denominada Unidad de Medida y Actualización (UMA), pues con ello, se dejan de reconocer los casos de gastos médicos excesivamente costosos, los que al no darle reconocimiento se presentan injustos y se califica así, simplemente por no atender a principios reconocidos en los ordenamientos jurídicos de los diferentes Estados⁴.

Otros supuestos no considerados son los que las mujeres enfrentan en el tema de “cuidados”, particularmente en el caso de los ascendientes, los cuales quedan bajo la atención de las mujeres (prevalentemente), sin que se les reconozca algún beneficio por parte de los Estados.

Tema que incide con uno de los “Principios de los Derechos Humanos en la Política Fiscal”⁵, en lo que se refiere al 6.4 “Economía

⁴ Caso del Estado Mexicano en el que, en su ordenamiento fundacional, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establece en su artículo 1º párrafo quinto, lo siguiente: “Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas”.

⁵ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

del cuidado”, elemento a reconocer en la política fiscal que los Estados implementen, pues éstos deberán considerar, que en el caso mencionado líneas arriba, aún no constituye tema en la construcción de sus políticas fiscales en el Estado Mexicano, por lo que lo primero es hacerlo visible y partiendo de ello, dar el valor a la desigualdad de las cargas de trabajo de cuidado, que en el caso referido solo se ha destacado el que enfrentan las mujeres respecto de los ascendientes, pero que también origina otra problemática particular en el caso del cuidado de los hijos (que se tratará a continuación), lo que al día de hoy no son reconocidos en el caso de México.

Como fue anunciado, es de advertir la problemática muy generalizada que enfrentan las mujeres, referida a su incorporación al mercado laboral (en ocasiones por un tiempo mínimo), lo que se debe, en principio, a los cuidados que dan a sus hijos en edades tempranas y aún más al hacerse cargo de la educación y atención de los hijos, para posteriormente (en edades maduras) dedicarse al cuidado de los ascendientes (padres), cuidados que tradicional y culturalmente, quedan a cargo de ellas también, sin existir previsión a dichas particularidades.

Y más aún, se toma en consideración el menor tiempo que permanecen incorporadas al mercado laboral formal, impidiendo así alcanzar las cotizaciones que los sistemas de pensiones tributarias requieren, lo que se dimensiona aún más la problemática en el tema de “cuidados”.

En estos casos, se deja patente desde un análisis distributivo que se presenta al interior de los hogares en México, mismo que parte de las inequidades presentadas entre los diferentes géneros las que atienden a relaciones de poder social imperantes tanto en los hogares, como en las organizaciones, ya sean públicas como privadas.

En este sentido, y como lo establece el principio 6 que nos ocupa, en el caso de la legislación tributaria en México, se advierte que de conformidad a la “igualdad sustantiva”, en la que desde las definiciones del referido documento se precisa una dimensión de mayor proyección, pues va más allá de la

igualdad “formal”, ya que parte de la modificación de las circunstancias que constituyen impedimento para el ejercicio de los derechos en condiciones de desigualdad material. Así el trabajo que se presenta urgente, es la modificación de las circunstancias prevalecientes, de hacer visible lo que hoy aún es invisible y así a partir de ello constituya tarea que le ocupe al Estado.

II.A. Reconocimiento del principio de equidad en la interseccionalidad (clase, género, enfermedades y cuidados).

Así en el tema de equidad, las vertientes confluyen, atropellándose entre ellas, y se hacen consistir en: género, clase, condición de salud y agregamos en materia de cuidados. Adicionalmente, en países de la región existe otra que juega un papel preponderante y se refiere a la etnia. Por lo que ante ello son varios los casos en los que se puede apreciar la discriminación interseccional, pues se puede tratar de la que sufren o se ven afectadas: mujeres indígenas y adultas maduras o adultas mayores; o mujeres jóvenes, indígenas y en condición de pobreza. Es decir, tantas variantes como afectaciones que éstas sufren, se multiplican y se vulnera en forma piramidada el principio de igualdad y el de no discriminación.

Al decir del trabajo realizado por *Barnett y Grown* hacia el 2004, hacen advertir consideraciones al respecto de su estudio, llamando la atención los denominados “hechos estilizados”⁶, tenerlos presente a efecto de estar en aptitud de considerar el impacto de la imposición diferenciada por género que se presenta (hombre y mujer), las cuales se hacen consistir en lo siguiente:

- a) El trabajo de las mujeres en la economía de cuidado no remunerado;
- b) Diferencias por género en el empleo remunerado, incluyendo empleo formal/

⁶ BARNETT, K and C. Grown (2004). Gender Impacts of Government Revenue Collection: The Case of Taxation, Economic paper 62, London: Commonwealth Secretariat, p.3. En <https://gender-financing.unwomwn.org/-media/files/un%20women/grb/resources/gender%20impacts%20of%20government%20revenue%20collection%20the%20case%20of%20taxation.pdf?vs=4557>

informal, salarios y segregación ocupacional;

c) Diferencias por género en la toma de decisiones de los hogares en materia de consumo, ahorro e inversión y

d) Diferencias por género de los derechos de propiedad.⁷

Se debe tomar en cuenta que en las diferentes legislaciones (no escapando de ello la tributaria), se identifican los llamados “sesgos”, que pueden ser tanto “explícitos” como “implícitos”, en los que se presenta discriminación por género.

En ese sentido, los primeros, llamados “explícitos”, se manifiestan en aquellas normas específicas de la ley, en las que se identifica y se advierte un tratamiento diferente a varones y mujeres.

En la legislación de México, estos sesgos explícitos se han presentado, verbigracia, en el caso de prestación de servicios de guardería en la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), vigente a partir del año 1973, cuando se incluyó el Ramo de Guarderías para hijos de trabajadoras aseguradas, como una prestación que facilitaría su inserción a los espacios laborales, pero con un importante sesgo, no reconocido hasta una impugnación en la que se hicieron valer argumentos de discriminación por la no prestación del servicio de guarderías en el caso de varones, no comprendidos en las condicionantes que en su momento establecía la ley.

Caso este, que se podía ver desde dos aristas: pues tiene incidencia con el ingreso y por lo tanto impositivo (aportaciones de seguridad social, que sin distinción hacían entre hombres y mujeres), pero también en el gasto (correlativo a las aportaciones de seguridad social enteradas), con las que se cubre la prestación de guarderías a que tienen derecho tanto hombres como mujeres (reconocida en el régimen obligatorio del seguro social), por quedar comprendido entre otros, el seguro de “guarderías”, sesgo explícito que se encontraba legislado en los

artículos 201 y 205, de la Ley del Seguro Social⁸, el cual como ya se destacó, no sólo tiene incidencia en la norma tributaria (ingreso) para el Estado, sino también en el caso del gasto (egreso).

Esto se advertía en los artículos 201 y 205 de la Ley del Seguro Social (LSS) antes de la reforma, de lo que se hizo mención en una de las iniciativas de reforma así presentada a dichos artículos, de la siguiente forma:

“...que se pretenden reformar, establecen que el servicio de guarderías será para las madres aseguradas, los viudos, divorciados o los que judicialmente conserven la custodia de sus hijos mientras no contraigan nuevamente matrimonio o se unan en concubinato. Estos artículos ocasionan una discriminación del servicio de guardería para el género masculino debido a su estado civil o relación conyugal.

...

Desde el punto de vista del derechohabiente, resulta sumamente injusto estar aportando a un esquema de seguridad social que deniegue el servicio de guarderías a los hijos por motivos de un esquema familiar diferente o por falta de un

⁸ Referencia que se ha hecho al caso del IMSS, cuyo contenido en el artículo 201 de la Ley del Seguro Social antes de la reforma, era del siguiente contenido: Artículo 201. El ramo de guarderías cubre el riesgo de no poder proporcionar cuidados durante la jornada de trabajo a sus hijos en la primera infancia, **de la mujer trabajadora, del trabajador viudo o divorciado o de aquél al que judicialmente se le hubiera confiado la custodia de sus hijos**, mediante el otorgamiento de las prestaciones establecidas en este capítulo. Este beneficio se podrá extender a **los asegurados que por resolución judicial ejerzan la patria potestad y la custodia de un menor, siempre y cuando estén vigentes en sus derechos ante el Instituto y no puedan proporcionar la atención y cuidados al menor.**

⁷ *Idem.*

trámite burocrático-legal. Esa discriminación se hace exclusivamente en el caso de los derechohabientes hombres y con fundamento en una ley secundaria, que a todas luces resulta inconstitucional.”⁹

Lo que fue resuelto en definitiva, por reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de octubre de 2020¹⁰, impulsada ésta por iniciativas, tanto del Partido del Trabajo como del Revolucionario Institucional, en cuya esencia confluían el atender la discriminación que se tenía en la norma (sesgo explícito), la que como se ha dejado sentado, tenía dos grandes vertientes: primero atender una discriminación en la prestación de un servicio (gasto) llevado a cabo por el Estado, y el cual no se encontraba contemplado, fuera otorgado a los hombres solo bajo ciertas condicionantes.

⁹ Iniciativa del PT de reforma a los artículos 201 y 205 de la Ley del Seguro Social. Consultable en http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2019/02/asun_3809565_20190207_154947616_8.pdf

(Consultado el 06 de septiembre de 2023 a las 17:34).

¹⁰ Art. 201: El ramo de guarderías cubre los cuidados, durante la jornada de trabajo, de las hijas e hijos en la primera infancia, de **las personas trabajadoras**, mediante el otorgamiento de las prestaciones establecidas en este capítulo.

Este beneficio se podrá extender a los asegurados que por resolución judicial ejerzan la patria potestad y la custodia de un menor, siempre y cuando estén vigentes en sus derechos ante el Instituto y no puedan proporcionar la atención y cuidados al menor.

Art. 205: **Las personas trabajadoras** aseguradas tendrán derecho a los servicios de guardería para sus hijas e hijos, durante las horas de su jornada de trabajo, en la forma y términos establecidos en esta Ley y en el reglamento relativo.

El servicio de guarderías se proporcionará en el turno matutino y vespertino, pudiendo tener acceso a alguno de estos turnos, el hijo del trabajador cuya jornada de labores sea nocturna.

(Lo destacado es nuestro).

Y segunda, que resultaba más grave, era el hecho de que la negativa a dicha prestación, se le hacía, a quien teniendo el carácter de derechohabiente (por contribuir al pago de las denominadas “aportaciones de seguridad social”), y en los ramos de aseguramiento correspondiente al seguro obligatorio donde se encuentra el “seguro de guarderías y prestaciones sociales”, se le negara el servicio, lo que no solo, lo hacía advertir discriminatorio, sino *per se* injusto, pues como se expresó en la parte conducente de la exposición de motivos transcrita con antelación, resultaba así, por aportar a un esquema de seguridad social que denegaba el servicio de guarderías por motivos de esquema familiar diferente, o aún peor, por no tener regulado un trámite burocrático, excluyendo así a los derechohabientes hombres.

Ahora bien, el caso de los sesgos “implícitos”, corresponden a aquéllos que atienden a “arreglos”, componendas sociales o comportamientos económicos; entre otros referidos a valores entendidos para hombres o mujeres. Como señala Alejandra Macías del CIEP, “Sesgo de género implícito que no contempla el trabajo no remunerado ni la brecha salarial”, en este caso, es el no reconocer las implicancias del trabajo no remunerado (se presenta en el caso de las mujeres en sus hogares, así mismo el caso de los cuidados tanto en la primera infancia, como en los cuidados de los adultos mayores ascendientes).

Caso este, que cobra vigencia de conformidad al Principio 6 de los “Derechos Humanos en la Política Fiscal”, en el que los Estados deben promover la igualdad sustantiva de género mediante su política, lo cual sigue siendo el gran pendiente del Estado Mexicano, que tal y está planteado el objetivo de los “Principios”. Se trata de prescripciones que se desprenden de fuentes legales predominantemente del derecho internacional, los que constituyen, como sabemos “*soft law*” (*ese derecho blando, desprovisto de sanción*), lo que lleva a los Estados a que lo traduzcan en acciones a llevar a cabo. Así en México, es el gran pendiente pues no se ha llevado acción alguna en el tema, y más aún, ante las

ya de por sí limitadísimas restricciones presupuestarias, en las que el espacio fiscal, es cada vez más limitado y que en el caso particular del paquete económico 2024, presentado por el titular del ejecutivo federal, se advierte tal y como lo destacó el Centro de Investigación Económica y Presupuestaria en el documento "Implicaciones del paquete económico 2024 KIT de prensa", del 12 de septiembre de 2023, que es del siguiente texto:

*"Con gasto récord para 2024; el espacio fiscal se reduce a menos de la mitad (...). El gasto neto total propuesto en el PPEF 2024 alcanza una cifra récord de 9.06 billones de pesos, sin embargo, el 80% de este gasto se encuentra comprometido en el pago de pensiones, gasto federalizado y costo de la deuda, principalmente. Debido a la caída de los ingresos y al incremento del gasto, el espacio fiscal se reduce 57% respecto a 2023. Al menos cuatro rubros del gasto deben ser revisados de manera urgente para expandir el espacio fiscal (pensiones Pemex) y para mejorar el bienestar de las personas (financiamiento a salud y cuidados), el aumento del gasto para 2024 carece de una visión de mediano plazo, no toma en cuenta las carencias de la juventud y la niñez, y no tiene perspectiva intergeneracional, ni de género."*¹¹

III. Caso del Estado Mexicano

El análisis de la incidencia que los Estados deben tener y asumir para promover la igualdad sustantiva de género, parte en un primer momento, del reconocimiento que estos tengan al principio de no discriminación. Así, en el caso de México, partiremos del estudio de este principio contenido en el párrafo quinto del artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos

¹¹ Centro de Investigación Económica y Presupuestaria. *Implicaciones del paquete económico 2024 KIT de Prensa*. 12 de septiembre de 2023. Ciudad de México. p. 1.

Mexicanos (CPEUM), el cual se cita a continuación:

*"Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atenta contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas."*¹²

Ahora bien, ¿qué alcance tiene ese principio elevado a rango constitucional? En palabras de Miguel Carbonell:

"...en segundo término, es importante mencionar que el propio artículo expresamente señala que la lista de cualidades que enuncia no es limitativa, de forma que podrá haber otras que también estén prohibidas si atentan contra la dignidad humana y tienen por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas (Courtis 2009: 175 ss.)."

*Para comprender las posibilidades interpretativas que genera la apertura que propicia la última parte del artículo 1º constitucional transcrito, en el sentido de que aparte de los criterios mencionados por ese precepto son también discriminatorios otras causas que puedan atentar contra la dignidad humana siempre que tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas ..."*¹³.

Así, en el ordenamiento supremo en México, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece de manera enunciativa,

¹² Reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de agosto de 2001, por el que se incorpora al texto Constitucional, el principio de no discriminación.

¹³ CARBONELL, Miguel. *Derechos del Pueblo Mexicano. México a través de sus constituciones*. Volumen VI. Sección Tercera. "El principio de no discriminación." Ciudad de México, Miguel Ángel Porrúa, 2016, p. 268.

la prohibición a toda práctica o conducta que por cualquier causa pueda atentar contra la dignidad humana siempre que se dirija a anular, mermar o disminuir derechos y libertades de las personas.

Hoy día, no solo tenemos que recurrir a la fuente del Derecho fundacional de los diferentes Estados, sino también a las fuentes internacionales de derechos humanos, en ese sentido, es de ocuparnos de la noción de discriminación en la convencionalidad, así *“Las cláusulas de no discriminación existen en varias declaraciones internacionales de derechos humanos y también en un buen número de instrumentos constitucionales de otros países. Así, por ejemplo, el artículo 2 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre de 1948 dispone:*

- 1) *Toda persona tiene todos los derechos libertades proclamadas en esta Declaración sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento, o cualquier otra condición.*
- 2) *Además, no se hará distinción alguna fundada en la condición política, jurídica o internacional del país o territorio de cuya jurisdicción dependa una persona, tanto si se trata de un país independiente, como de un territorio bajo administración fiduciaria, no autónomo o sometido a cualquier otra limitación de soberanía.”¹⁴*

Adicionalmente Miguel Carbonell da otro ejemplo *“...interesante se encuentra en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea”, la cual es del siguiente texto:*

“Artículo 21. Igualdad y no discriminación.

- 1) *Se prohíbe toda discriminación, y en particular la ejercida por motivos de sexo, raza, color, orígenes étnicos o sociales, características genéticas, lengua, religión o convicciones, opiniones políticas o de cualquier otro tipo, pertenencia a una minoría nacional,*

patrimonio, nacimiento, discapacidad, edad u orientación sexual.”

En lo referido al tema de discriminación, particularmente a la que nos ocupará con singular importancia en estas líneas, es de mencionar *la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer*, siendo los artículos 1 y 2, del texto siguiente:

“Artículo 1: A los efectos de la Presente Convención, la expresión “discriminación contra la mujer” denotará toda distinción, exclusión o restricción basada en el sexo que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio por la mujer, de los derechos humanos y las libertades fundamentales en las esferas política, económica, social cultural y civil o en cualquiera otra esfera.

Artículo 2: Los Estados Partes condenan la discriminación contra la mujer en todas sus formas, convienen en seguir, por todos los medios apropiados y sin dilaciones, una política encaminada a eliminar la discriminación contra la mujer y, con tal objeto, se comprometen a:

- a) *Consagrar, si aún no lo han hecho, en sus constituciones nacionales y en cualquier otra legislación apropiada el principio de la igualdad del hombre y de la mujer y asegurar por ley u otros medios apropiados la realización práctica de ese principio;*
- b) *Adoptar las medidas adecuadas, legislativas y de otro carácter, con las sanciones correspondientes, que prohíban toda discriminación contra la mujer;*
- c) *Establecer la protección jurídica de los derechos de la mujer sobre una base de igualdad con los del hombre y garantizar, por conducto de los tribunales nacionales competentes y de otras instituciones públicas, la protección efectiva de la mujer contra todo acto de discriminación;*
- d) *Abstenerse de incurrir en todo acto o práctica de discriminación contra la mujer y velar por que las autoridades*

¹⁴ CARBONELL, Miguel, *op. cit.*, p. 269.

e instituciones pública actúen de conformidad con esta obligación;

e) Tomar todas las medidas apropiadas para eliminar la discriminación contra la mujer practicada por cualquiera personas, organizaciones o empresas;

f) Adoptar todas las medidas adecuadas, incluso de carácter legislativo, para modificar o derogar leyes, reglamentos, usos y prácticas que constituyan discriminación contra la mujer;

g) Derogar todas las disposiciones penales nacionales que constituyan discriminación contra a mujer¹⁵.

Lo cual, si bien queda determinado de forma particular en reconocimiento a las mujeres, ello se aprecia desde la parte preliminar de la Convención, al establecer:

*“Considerando que la Declaración Universal de Derecho Humanos reafirma el principio de la **no discriminación y proclama que todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos** y que toda persona pueda invocar todos los derechos y libertades proclamados en esa Declaración, sin distinción alguna y, por ende, sin distinción de sexo,*

Considerando que los Estados Partes en los Pactos Internacionales de Derechos Humanos tienen la obligación de garantizar a hombres y mujeres la igualdad en el goce de todos los derechos económicos, sociales, culturales, civiles y políticos,

Teniendo en cuenta las convenciones internacionales concertadas bajo los auspicios de las Naciones Unidas y de los organismos especializados para

favorecer la igualdad de derechos entre el hombre y la mujer”.

De los elementos de convencionalidad referidos con antelación, es dable advertir los compromisos adquiridos por los Estados que suscribieron los protocolos y su ratificación, en tanto se obligan en los términos destacados a garantizar a hombres y mujeres la igualdad en el goce de derechos, económicos, sociales, culturales, civiles y políticos.

Que en el marco de lo establecido en el art. 2º de la Convención sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra la Mujer; destaca en primer término, la condena a cualquier forma de discriminación contra la mujer, al consagrar que de no haber realizado el reconocimiento en sus Constituciones y en demás legislación referida como “apropiada” para reconocer el principio de igualdad entre hombre y mujer, deberán hacerlo; y de igual modo, a asegurar en ley o demás medios “apropiados”, la realización y práctica de dicho principio.

En el caso de México, como ya se ha visto, el principio se consagra en su ordenamiento fundacional, pues se establece la proscripción a toda discriminación originada entre otras por género; y en general, en sentido enunciativo mas no limitativo, a cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar tanto derechos y libertades de las personas. Y aún más, en el caso del artículo 4º de la Carta Magna, que es del siguiente texto:

“Artículo 4º. El varón y la mujer son iguales ante la ley. Esta protegerá la organización y el desarrollo de la familia ...”.

En la historia constitucional de México, como lo expresa Rodrigo Brito Melgarejo:

“La primera reforma que tuvo el artículo 4º constitucional se dio el 31 de diciembre de 1974, y con ella cambiaron totalmente sus contenidos. La libertad de profesión, industria, comercio y trabajo, que en el texto original de la Constitución se encontraba contemplada

¹⁵ONU. Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer.

Disponible en:

www.ohchr.org/es/instruments-mechanisms/instruments/convention-elimination-all-forms-discrimination-against-women

en este precepto, se trasladó al artículo 5° y, en su lugar, se incluyeron dos párrafos con los que se integrarían a este numeral, temas completamente diversos a los considerados por el Constituyente. La primera parte del nuevo artículo 4° constitucionalizó la igualdad ante la ley del hombre y la mujer a partir de la iniciativa de reforma constitucional presentada por el titular del Ejecutivo. En dicha iniciativa se realizaba un recuento del reconocimiento de la aptitud política de la mujer que había tenido lugar desde la Revolución Mexicana. Se hacía referencia, por ejemplo, a la reforma al artículo 34 constitucional a través de la cual, desde 1953, se confirió plenitud de derechos políticos a la mujer; sin embargo, la iniciativa también señalaba que a pesar de los pasos que se habían dado para alcanzar la igualdad entre varón y la mujer, la Constitución General de la República había conservado diversas normas proteccionistas, que si bien podrían justificarse en un época en la que resultaba excepcional que las mujeres asumieran tareas de responsabilidad social pública, no encontraban cabida en el tiempo en que se presentó la reforma. Por ello, se consideró indispensable realizar una completa revisión de ordenamientos que, en uno u otro ámbito, contemplaban la participación de la mujer en los procesos educativos, cultural, económico y social.¹⁶

Ha quedado advertido, que fue en la primera reforma que mereció el art. 4° constitucional, cuando se consagró en la CPEUM la igualdad ante la ley de hombres y mujeres. Así se ha podido ver que en México desde 1974, se tiene incluido en su ordenamiento fundacional

el principio que el artículo 2° inciso a), obliga a los Estados parte a consagrar si aún no lo han hecho en sus constituciones nacionales y en cualquiera otra legislación apropiada.

Así, es la CPEUM donde se consagra dicho principio y en virtud de que todas las leyes deben ser acordes a ella, y como se ha visto en los casos comentados líneas arriba -sesgos explícitos- que aún se presenten en las normas, se deberá atender la prohibición a la discriminación y para el caso de los implícitos, deberán ser atendidos también por los países de la región que pese a haber firmado y ratificado la Convención en mención, no se hayan cumplido los compromisos y por lo tanto, aun no cristalice su cumplimiento.

En ese sentido, mucho hay por hacer en el caso de los países de la región de América Latina, si bien ha habido esfuerzos en atender la discriminación que se da a mujeres en interseccionalidad, que como ya se ha dicho, se verifica en los casos de mujeres pobres, indígenas y adultas; mujeres, jóvenes e indígenas; niñas en pobreza y viviendo en zonas marginadas, y en general en tantas vertientes que se puedan pensar. Los esfuerzos que se han hecho en los diferentes Estados han logrado avances en algunos casos desde la vertiente de la inclusión en políticas públicas, por sentencias o por políticas legislativas.

En el caso de Colombia, por sentencias, entre las cuales vale citar la 117/2018 higiene femenina y productos para la menstruación y la 291/2021 copas; y en el caso de México por reformas legislativas, caso mencionado someramente líneas arriba del Impuesto al Valor Agregado en la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de noviembre de 2021, que tuvo por efecto establecer lo siguiente:

“Artículo 2°. A.

I.

II. ...

a) ...

b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación humana y animal, a excepción de:

1. a 6. ...

c) a i) ...

¹⁶ BRITO MELGAREJO, Rodrigo. *Derechos del Pueblo Mexicano. México a través de sus constituciones* Volumen VI. Sección Tercera. “La igualdad entre el hombre y la mujer.” Ciudad de México, Miguel Ángel Porrúa, 2016. p.p 379-380.

j) Toallas sanitarias, tampones y copas, para la gestión menstrual”

Como se ha visto, en México el avance ha sido legislativo, tanto en el caso mencionado en que se corrigieron los denominados “sesgos explícitos”, como en el caso de las aportaciones de seguridad social y la negativa a la prestación de uno de los seguros incluidos en el régimen obligatorio del seguro, en la prestación de “guarderías” a varones, que ahora en el caso de la imposición al consumo “Impuesto al Valor Agregado” (IVA), como se especificó en su momento los beneficios “económicos”, dependen de las estructuras que los sistemas tributarios en las diferentes latitudes sea que diseñen su imposición, pues en algunos casos se opta por la desgravación, otros por la exención y como el caso de México por la tasa 0%.

Así, el acápite del artículo 2º A de la Ley del IVA reformado, establece lo siguiente:

“Artículo 2º.-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes.”

Como se ha podido apreciar, México se decanta por el supuesto de la denominada “tasa 0%”, y permitir con ello, aplicar el mecanismo del acreditamiento, propio del Impuesto al Valor Agregado, lo cual permite al enajenante acreditar el IVA pagado en las adquisiciones previas de estos productos y de los gastos y erogaciones vinculadas a la adquisición y enajenación de los productos en comento.

Esta modificación atendió a políticas legislativas, que tuvieron en esencia la atención por parte del Estado mexicano y la cual quedó patente en la exposición de motivos que le mereció al ejecutivo federal, el envío de dicha propuesta en el denominado paquete económico para el ejercicio fiscal 2022 y la llamada miscelánea fiscal que le acompaña y que se hace consistir en las diversas modificaciones a las leyes fiscales necesarias para lograr la metas recaudatorias

del ejercicio en cuestión, presentada al Congreso de la Unión, en la que se expresó lo siguiente:

“Una de las funciones principales del Estado mexicano es la protección y la promoción de la salud pública de todos los ciudadanos de la república. Aunque el derecho es homogéneo para todos los habitantes sin distinción alguna, la realidad es que por razón de género sus necesidades en materia de salud no son iguales en todos los casos.

Una diferencia importante por género es el proceso de menstruación, función natural del género femenino, cuyo ciclo se repite aproximadamente cada mes.

*Para atender este proceso natural existen en el mercado productos sanitarios, como son las toallas, tampones y copas sanitarias para uso menstrual. Dichos productos están gravados en el IVA con la tasa del 16%. El gravar los productos que atienden la menstruación significa que este **impuesto tiene una incidencia económica en las mujeres por una condición biológica y natural del género femenino.***

*Este impuesto afecta más a las mujeres en situación de pobreza en nuestro país porque no pueden comprar los productos mencionados ante la falta de recursos, derivado del traslado del impuesto que efectúa el enajenante, con los consiguientes efectos negativos en su higiene y riesgos de salud. En efecto, un amplio sector de la **población corresponde a mujeres en situación de pobreza que no cuentan con recursos económicos para adquirir dichos productos, por ejemplo, las niñas y adolescentes que habitan en zonas marginadas del país, lo cual incluso perjudica su rendimiento escolar cuando no les es posible acudir a las escuelas.***

Al respecto el Fondo de las Naciones Unidas para la infancia (UNICEF) se ha pronunciado en el sentido de que “hay muchas niñas y mujeres que no se pueden

*permitir comprar compresas o tejidos higiénicos y, a menudo, deben utilizar materiales poco salubres como periódicos, que pueden causar infecciones. En algunos casos, cuentan con tejidos adecuados, pero no con los medios para mantenerlos lo suficientemente limpios para reutilizarlos (...) la falta de un lugar seguro o la capacidad para manejar la higiene menstrual, así como la falta de medicamentos para tratar el dolor relacionado con la menstruación, pueden contribuir a tasas más altas de ausentismo escolar y malos resultados educativos. Algunos estudios han confirmado que cuando las niñas no pueden manejar adecuadamente la menstruación en la escuela, su asistencia y rendimiento escolares se ven afectados”.*¹⁷ Por ello se propone a esa Soberanía modificar el tratamiento impositivo expuesto, para que los productos higiénicos mencionados estén sujetos en el IVA a la tasa de 0%, mediante la adición de un inciso j) a la fracción I del artículo 2º.-A de la Ley del IVA, con lo que se espera una disminución del precio de venta de estos productos...¹⁸”.

De la anterior transcripción, destacan elementos que justificaban primero, el reconocimiento a los problemas de interseccionalidad que se dan en el caso de la discriminación por género, particularmente tratándose de mujeres “niñas y adolescentes, en situación de pobreza y que habitan en zonas marginadas”, las que no tienen acceso por falta de recursos económicos a adquirir productos higiénicos que les permitan afrontar una condición biológica y natural del género al que pertenecen.

¹⁷ UNICEF, La menstruación es importante... Es reglamentaria, disponible en: <https://blogs.unicef.org/es/blog/la-menstruacion-es-importante/>

¹⁸Visible en https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/bz/PX2qB5/PPEF2022/gqp8v2PM/paquete/ingresos/LI_SR_LIVA_LIEPS_CFF.pdf consultado el 02 de septiembre de 2023 a las 15:28.

Asimismo, de conformidad a lo expresado por el Fondo de las Naciones Unidas del que se da cuenta en la exposición de motivos en mención, la afectación sufrida por la condición biológica del género al que corresponde incide negativamente en su salud física y emocional, derivado de que, al carecer de recursos económicos para afrontar una situación propia de su género, se ven obligadas a hacer uso de materiales que afectan su salud como “periódicos”, o porque en el mejor de los casos si cuentan con otro tipo de materiales como “compresas”, carecen también de los medios para mantenerlos con la higiene necesaria para poder ser reutilizados, lo que genera inseguridad para realizar sus actividades normales correspondientes a su edad, desencadenando todo ello en inasistencias y bajo rendimiento escolar.

Imposible considerar así, que una condición biológica que se presenta como algo natural genere afectaciones en el grado que se menciona. Ante ello, el Estado Mexicano, dio atención al mismo hasta el ejercicio fiscal 2022, siendo que en países de la región como Colombia se había arribado a un tratamiento fiscal a dichos productos por efecto de las sentencias de las que se ha hecho mención desde el año del 2019. Destacando que en otros casos de países de la región aún no se llega a este cambio ni por políticas públicas, legislativas o por sentencias.

No se puede negar que se trata de un gran avance, pero resulta mínimo cuando siguen existiendo vulneraciones al principio de igualdad y de no discriminación, pese a estar consagrados en el párrafo quinto del artículo 1º y 4º, de la CPEUM.

En el Estado Mexicano, ha sido el legislativo el que ha mostrado ser sensible a la protección a la igualdad y al principio de no discriminación, haciéndolo patente en lo manifestado en la exposición de motivos de la Iniciativa de reforma a la Ley del Seguro Social a los artículos 201 y 205, en la que se expresó: “La agenda de igualdad de género exige que desde nuestro papel de legisladores busquemos las condiciones para asegurar un trato igual y no discriminatorio de los derechos, en esta tesitura, una de nuestras principales obligaciones es actualizar la ley en

función del dinamismo social y promover los derechos humanos, ello implica que no exista una discriminación de género en la propia ley, también es nuestra obligación como legisladores encontrar los máximos alcances para que el marco jurídico nacional no encuentre entre su redacción una preconcepción estereotipada de los roles de género.”¹⁹

Justamente, se ha hecho mención en diferentes foros, que los avances en nuestro país han sido más desde el ámbito legislativo y en atención a ello, es que destacaremos a continuación algunos de los grandes pendientes para tratar temas de interseccionalidad, que fue llevado como propuesta y resonando su voz la Magistrada Paula García Villegas, en el programa Derecho fiscal con perspectiva de género²⁰, en el que expresó: que en una materia tan técnica como la fiscal, se debe considerar el tema de las “deducciones”²¹, por condición de género y así incluir las que por cáncer de mama, ha lugar, pues en cuestión de “gastos médicos”, se deberían de reconocer y las que requieren atención en el caso de reconstrucción de mama con un porcentaje mayor al que tienen las demás deducciones, pues si bien en el caso de México, se ha avanzado más en políticas legislativas, no así en políticas públicas y sentencias.

Debiéndose considerar que en países latinoamericanos las asimetrías son muy

marcadas en las propias sociedades, considerando que se tiene rostro de mujer por cuestiones y condiciones biológicas, el gasto e ingreso de las mujeres en los sectores más bajos por cuestión biológica, si bien se ha comentado respecto de la feminización de la pobreza, es necesario visibilizar a través de políticas legislativas, así como se ha visibilizado los productos femeninos, pero falta mucho. Por ejemplo, en la reconstrucción de mamas, un tema que tiene que ver la condición biológica y no por una cirugía estética, sino por reconstrucción e identidad femenina y que ese gasto sea reconocido como una deducción en el ISR, y que lo sea de la totalidad del gasto médico, aún más, por los gastos que correspondan a la atención médica que da el cirujano en la reconstrucción de mama y que en ocasiones le han referido; y ¿cómo se prueba?, a lo que ellas contestan, con el expediente clínico, y que inclusive las cirugías que tengan que ver con doble mastectomía, resultan indispensables, pues refiere, es una cuestión que tiene que ver con la femineidad y como se percibe ésta.

En ese entendido, y justo con esa gran propuesta, el caso de la atención médica de cáncer de mama, que al ser una enfermedad que por cuestión de biología enfrentan las mujeres que en ciertas edades debe ser reconocida para efecto de las deducciones en el ISR. Pues se debe tener presente en este tema, la importancia de reconocer esos gastos y dar el efecto en las deducciones en el caso de las personas físicas, pero como sabemos éstas se dan sí, y sólo sí, en los términos del artículo 151 de la LISR, que para mayor claridad tienen el tratamiento siguiente:

“Art 151: Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de esta Ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales:

I. Los pagos por honorarios médicos, dentales y por servicios profesionales en

¹⁹ Iniciativa que reforma los artículos 201 y 205 de la ley del seguro social, suscrita por los diputados brasil alberto acosta peña, luis eleusis leónidas córdova morán y lenin nelson campos córdova, del grupo parlamentario del prl. Disponible en: http://sil.gobernacion.gob.mx/Arquivos/Documentos/2020/03/asun_4016016_20200310_1583869670.pdf consultado el 01 de septiembre de 2023 a las 18:40.

²⁰ De la Serie Diálogos Fiscales: temas de frontera con perspectiva de género llevado a cabo el viernes 21 de abril de 2023 de 8:00 a 9:30. En <https://www.youtube.com/watch?v=Q5lylg-NFKY>

²¹ Las que, en justicia debieran considerar en efecto espejo, tratamientos por cáncer de próstata en el caso de los hombres.

materia de psicología y nutrición prestados por personas con título profesional legalmente expedido y registrado por las autoridades educativas competentes, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la personas con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, débito, o de servicios.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el párrafo anterior, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros.

Para efectos del párrafo anterior, también serán deducibles los pagos efectuados por honorarios médicos, dentales o de enfermería, por análisis, estudios clínicos o prótesis, gastos hospitalarios, compra o alquiler de aparatos para el establecimiento (sic) o rehabilitación del paciente, derivados de las incapacidades a que se refiere el artículo 477 de la Ley Federal del Trabajo, cuando se cuente con el certificado o la constancia de incapacidad correspondiente expedida por las instituciones públicas del Sistema Nacional de Salud, o los que deriven de una discapacidad en términos de lo dispuesto por la Ley General para la Inclusión de las Personas con Discapacidad y se cuente con el certificado de reconocimiento y calificación de discapacidad emitido por las citadas instituciones públicas conforme a esta

última Ley. Lo dispuesto en este párrafo no estará sujeto al límite establecido en el último párrafo de este artículo.

En el caso de incapacidad temporal o incapacidad permanente parcial, o bien, de discapacidad, la deducción a que se refiere el párrafo anterior sólo será procedente cuando dicha incapacidad o discapacidad, sea igual o mayor a un 50% de la capacidad normal.

Para efectos de la deducción a que se refiere el segundo párrafo de esta fracción, el comprobante fiscal digital correspondiente deberá contener la especificación de que los gastos amparados con el mismo están relacionados directamente con la atención de la incapacidad o discapacidad de que se trate. Adicionalmente, el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer otros requisitos que deberá contener el comprobante fiscal digital por Internet.

II. a VIII.

Para determinar el área geográfica del contribuyente se atenderá al lugar donde se encuentre su casa habitación al 31 de diciembre del año de que se trate. Las personas que a la fecha citada tengan su domicilio fuera del territorio nacional, atenderán al área geográfica correspondiente al Distrito Federal.

Para que procedan las deducciones a que se refieren las fracciones I y II que anteceden, se deberá acreditar mediante comprobantes fiscales, que las cantidades correspondientes fueron efectivamente pagadas en el año de calendario de que se trate a instituciones o personas residentes en el país. Si el contribuyente recupera parte de dichas cantidades, únicamente deducirá la diferencia no recuperada.

Los requisitos de las deducciones establecidas en el Capítulo X de este título no son aplicables a las deducciones personales a que se refiere este artículo.

El monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de este artículo, no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco veces el valor anual de la

Unidad de Medida Actualización, o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de la fracción V de este artículo.”

En este sentido y de conformidad a lo dispuesto por la fracción I del artículo 151 de la LISR, es que las personas físicas que obtengan ingresos de los señalados en este Título, a saber el Cuarto, para calcular su impuesto anual, es que podrán hacer además de las deducciones autorizadas, las que se establecen en dicho artículo. Y en el caso que nos ocupa serán las contenidas en la fracción I, que se refieren a los pagos por honorarios médicos, hospitalarios y prótesis y que en nuestro tema de estudio, se comprenden, los correspondientes a los gastos por y con motivo de la atención a enfermedades entre ellas, el cáncer de mama y los procedimientos que para su atención se requieran, en los que se encuentran comprendidos los que en dicha fracción se aprecian, a saber: pagos por honorarios médicos, gastos hospitalarios efectuados por el contribuyente para sí, o para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y que se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen al sistema financiero mexicano y las entidades que autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, débito o de servicios.

Pero adicionalmente con aplicación de las reglas que se aprecian en los últimos párrafos del artículo 151 de la LISR, destacando desde luego por y con motivo del tema que nos ha ocupado, lo limitado de la posibilidad de deducir los gastos correspondientes a la atención de un cáncer de mama, la cual se torna limitada (en su máxima expresión) en virtud de lo que establece la disposición, que no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización (UMA), o

del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto.

Lo que pone en evidencia lo limitado de los gastos a poder deducir por enfermedades que por biología le corresponden al sexo femenino y para los que no hay reconocimiento en el ISR, a efecto de considerar la atención médica con todo lo que incluye, en este caso rebasa por mucho la limitadísima deducción, pues se refiere al valor de la UMA siendo de 103.74 (para el ejercicio 2023), no pudiendo exceder de cinco veces su valor anual, equivalente a \$189,325.50. Asimismo, falta considerar que la ley prevé la cantidad que resulte menor entre la ya cuantificada o el 15% del total de los ingresos del contribuyente, ésta resultaría en todo caso ser la más alta, pues en el otro caso sería que con un ingreso anual de \$1'262,166.67, para obtener una deducción de \$189,325.00, resultando ésta menor, y así aplicar ésta y no la cantidad predeterminada en ley a la que se encuentra topada, cuya diferencia es la más mínima. Lo que se pone de ejemplo, a efecto de evidenciar que la regla del porcentaje alcanza un rango no tan alto para justificar su aplicación, rebasada esa cantidad en todos los casos sólo será de aplicación la cantidad predeterminada que se encuentra topada.

Cantidad esta que es mínima frente a un gasto de atención en cáncer de mama y más si se consideran todos y cada uno de los gastos, la atención de cirugía y la reconstrucción y cuidados femeninos. Por su parte, el tratamiento psicológico resulta vital para evitar un daño psicológico ante la pérdida de una parte de identidad del género que por biología le fuera asignado a la mujer y la percepción que esta tenga de sí y los demás para con ella.

En ese sentido de conformidad a los “Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal”²² y particularmente en el caso del 6.4 referido a los Tributos, son los Estados,

²² *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

los que deben asumir el eliminar las discriminaciones que por razón de género se encuentren en las estructuras fiscales y con ello llevar a cabo la corrección de los sesgos que con carácter implícito o explícito hayan llevado a construir las normas y mostrarlas tal como se presentan en cada impuesto.

En este caso, se ha abordado el impacto en el Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas, el que debe de reconocer y reconocerse para estar en aptitud de, sin descuidar las políticas que garanticen los recursos que el Estado requiere que reencuentren su orientación a la corrección de las desigualdades de las que nos hemos ocupado y permitir en esa corrección no crear distorsiones y considerar la imposición que por biología se debe tener en cuenta en la construcción de la imposición.

Estos, son los casos que en la materia tributaria deben ocuparse los legisladores, en atención al principio de igualdad y en el que se reconozca con gran sensibilidad como en su momento fue manifestado por los grupos parlamentarios correspondientes a las diferentes fuerzas políticas representadas al Congreso de la Unión en las iniciativas de la Ley del Seguro Social, que como lo expresaron al menos la del partido PRI (que se transcribió líneas arriba), en el sentido de que su compromiso es cumplir con la agenda de igualdad de género, con la plena convicción de que ello requiere asegurar un trato igual y no discriminatorio de los derechos, asumiendo la obligación de actualizar la ley y encontrar los máximos alcances para que el marco jurídico a nivel nacional no presente en su redacción una pre concepción estereotipada de los roles de género, sino que a cada género se le reconozca, como en este caso las enfermedades propias o como ya se reconoció el tratamiento que por biología se le debe dar a la menstruación y su forma de atenderla.

En el caso de no realizar lo anterior, se dejaría de privilegiar la salud integral física y psicológica como en el caso de las mujeres niñas adolescentes, en la que se reconoció, que de no tener los elementos para atender su “biología”, no solo exponen su salud al utilizar periódicos lo que puede traerles infecciones o compresas de tejidos de los que, al no tener

elementos para su aseo adecuado, también las exponen a no estar seguras y por lo tanto ello conlleva a otra problemática, al no acudir a sus actividades normales en esas edades, la escuela.

El compromiso de los legisladores debe ser firme, pues en materia tributaria, existe una tendencia marcada por la CEPAL²³ y la OCDE²⁴, que ha permeado ya en las legislaciones de los Estados, en el tema que limita o aún más, advierte eliminar los llamados “gastos fiscales”, los que se considera deben limitarse a lo mínimo o como se ha sostenido eliminarlos.

En este sentido aumentar las deducciones, incorporar exenciones, tasas disminuidas y regímenes de excepción están en la línea limitante aconsejada que los organismos internacionales han señalado. En contraposición a ello, está el reconocer como lo han sostenido los legisladores, el cumplimiento a la agenda de igualdad de género con convicción y asegurando el trato igual y no discriminatorio, lo que podría ir contra corriente a la eliminación de los gastos fiscales o también llamadas en el contexto nacional como renuncias recaudatorias, pautas marcadas como ya se dijo, han sido recomendadas y deben ser observadas por los Estados en pro fortalecer sus sistemas tributarios pues tienden a robustecer los recursos recaudatorios tan necesarios para los Estados, en ese sentido constituye un doble reto, pero se debe atender.

En ese mismo sentido, se encuentra una interseccionalidad que se presenta en las mujeres adultas mayores en condiciones de pobreza o pobreza extrema y como dejó sentado la Magistrada Paula García Villegas, quien pone en evidencia el padecimiento que éstas mujeres sufren por caída de piso pélvico que ocasiona incontinencia urinaria y si a ello se agrega, que a diferencia de los casos de interseccionalidad de niñas o adolescentes, estas mujeres en adultez, no alcanzan la voz por vergüenza, pudor, pues para ellas hablar de

²³ Comisión Económica para América Latina y el Caribe.

²⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

estas cuestiones es un tabú dentro y fuera del hogar o por la idiosincrasia, constituyen temas que no se abordan y en virtud de ello, es necesario visibilizarlos para poder impulsar reformas que también, como en el caso de productos higiénicos para atender la menstruación debe considerarse su integración a los casos de tasa 0% en el IVA para los pañales o toallas para atender la incontinencia urinaria.

Este caso se presenta aún más complejo, pues debe ser impulsado primero, desde las políticas públicas para posteriormente dirigirlo a políticas legislativas, y que pueda constituir tema de agenda en ese ámbito, pues a diferencia de las políticas que impulsaron la inclusión de la tasa 0% a los productos de higiene femenina consagrados en el inciso j) de la fracción I del artículo 2º A del ordenamiento referido, es necesario primero alzar la voz por quienes no lo hacen y que sean otras generaciones y no las afectadas, las que impulsen esa modificación legislativa.

Por último, otra interseccionalidad que juega con la imposición a la renta, por tratarse de los ingresos de las personas físicas residentes en el país, son los que perciben las mujeres indígenas en pobreza que elaboran artesanías, para las que no se reconocen beneficios fiscales que incentiven su producción, lo que como en el supuesto del tratamiento de las deducciones, si bien no se trataría de un beneficio fiscal que se dirija al diseño de disminuir la base gravable del impuesto, por diseño y para impulsar ese sector de la población, técnicamente se pensaría en estímulos fiscales o subsidios.²⁵

Siendo que los primeros, como sabemos disminuyen el ingreso que el Estado Mexicano percibe, pues implicaría dejar de percibir el ISR que generaría esa fuente de riqueza y en el caso del subsidio va con cargo al Presupuesto de Egresos de la Federación, medida que implicaría considerar una partida presupuestal

destinada a ese sector de la población. En cualquiera de los dos casos, impactaría con una disminución a los ingresos del Estado, y va en contra corriente de la tendencia imperante establecida por los tecnócratas de la OCDE que todo lo que traducen en números y para los que poco interesan diseños que exceptúen de la norma fiscal que tengan por efecto atender al respeto irrestricto por los Estados al principio de igualdad y no discriminación, siendo que por lo que propugnan a título de recomendación, es la eliminación de todo aquello que disminuya los ingresos de los sistemas tributarios en el mundo.

Es común que los sistemas tributarios se centren sobre las tres manifestaciones de riqueza tradicional que son: a) renta, b) patrimonio y c) consumo; como se ha visto deben ser impactadas, ya no bajo el escrutinio y análisis tradicionales de capacidad contributiva, pues ahora se erige como el bastión principal el principio de igualdad y la no discriminación, que permea y debe permear en el diseño de las normas, y por lo tanto las tributarias, es así que existen pronunciamientos como la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de Registro digital. 164779, Instancia Segunda Sala, Tesis 2ª./J.42/2010, correspondiente a la Novena Época Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, Abril de 2010, página 427. Materia Constitucional Tipo Jurisprudencia por Reiteración, que es del siguiente rubro y texto:

“IGUALDAD. CRITERIOS QUE DEBEN OBSERVARSE EN EL CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS QUE SE ESTIMAN VIOLATORIAS DE DICHA GARANTÍA. La igualdad normativa presupone necesariamente una comparación entre dos o más regímenes jurídicos, ya que un régimen jurídico no es discriminatorio en sí mismo, sino únicamente en relación a otro. Por ello el control de la Constitucionalidad de normas que se estiman violatorias de la

²⁵ Aquí considerar que pudieran encontrarse en el Régimen Simplificado de Confianza (RESICO), a partir del ejercicio fiscal 2022, y en este no habría deducciones (propio del régimen).

garantía de igualdad no se reduce a un juicio abstracto de adecuación entre la norma impugnada y el precepto constitucional que sirve de parámetro, sino que incluye otro régimen jurídico que funciona como punto de referencia a la luz de un término de comparación relevante para el caso concreto. Por tanto, el primer criterio necesario para analizar una norma a la luz de la garantía de igualdad consiste en elegir el término de comparación apropiado, que permita comparar a los sujetos desde un determinado punto de vista y, con base en éste, establecer si se encuentran o no en una situación de igualdad respecto de otros individuos sujetos a diverso régimen y si el trato que se les da, con base en el propio término de comparación, es diferente. En caso de que los sujetos comparados no sean iguales o no sean tratados de manera desigual, no habrá violación a la garantía individual en cuestión. Así, una vez establecida la situación de igualdad y la diferencia de trato, debe determinarse si la diferenciación persigue una finalidad constitucionalmente válida. Al respecto, debe considerarse que la posición constitucional del legislador no exige que toda diferenciación normativa esté amparada en permisos de diferenciación derivados del propio texto constitucional, sino que es suficiente que la finalidad perseguida sea constitucionalmente aceptable, salvo que se trate de una de las prohibiciones específicas de discriminación contenidas en el artículo 1º, primer y tercer párrafos, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues respecto de éstas no basta que el fin buscado sea constitucionalmente aceptable, sino imperativo. La siguiente exigencia de la garantía de igualdad es que la diferenciación cuestionada sea adecuada para el logro del fin legítimo buscado; es decir, que la medida sea capaz de causar su objetivo, bastando para ello una aptitud o posibilidad de cumplimiento, sin que quepa exigir que los medios se adecúen estrechamente o estén diseñados exactamente para lograr el fin en comento.

En este sentido, no se cumplirá el requisito de adecuación cuando la medida legislativa no contribuya de modo alguno a la obtención de su fin inmediato. Tratándose de las prohibiciones concretas de discriminación, en cambio, será necesario analizar con mayor intensidad la adecuación, siendo exigible que la medida esté directamente conectada con el fin perseguido. Finalmente, debe determinarse si la medida legislativa de que se trate resulta proporcional, es decir, si guarda una relación razonable con el fin que se procura alcanzar, lo que supone una ponderación entre sus ventajas y desventajas, a efecto de comprobar que los perjuicios ocasionados por el trato diferenciado no sean desproporcionados con respecto a los objetivos perseguidos. De ahí que el juicio de proporcionalidad exija comprobar si el trato desigual resulta tolerable, teniendo en cuenta la importancia del fin perseguido, en el entendido de que mientras más alta sea la jerarquía del interés tutelado, mayor puede ser la diferencia²⁶.

Así ahora, si bien en nuestro país, ha habido avances importantes desde las políticas legislativas, no escapa el gran trabajo del poder judicial en los diferentes fallos en los que se han ido impulsando los criterios que dejan sentada la interpretación de la igualdad y los elementos a considerar, como muestra el citado con antelación, pero se debe dejar sentando que en el tema de materia tributaria será necesario resignificar la capacidad contributiva y advertir que no solo es un tema que involucra el elemento patrimonial, lo que conlleva a romper paradigmas propios de la materia, pues la lucha por la igualdad había sido diferente, por lo que ahora es momento de repensar la capacidad contributiva en consideración al género y que ésta se encuentra influenciada por otras variables como la biológica, la que está estrechamente vinculada a las convenciones en materia de derechos humanos y a las convenciones

²⁶ Tesis de jurisprudencia 42/2020. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del catorce de abril de dos mil diez.

contra la violencia y discriminación contra la mujer y así avanzar en la interpretación que esta merezca.

En cuanto al principio de igualdad y las “reparaciones de la discriminación” sostiene Miguel Carbonell que “...suponen diversos problemas técnicos en la forma de dictar sentencias y de fijar sus consecuencias...” y con cita de Ricardo *Guastini* explica el problema en los siguientes términos:

“El principio de igualdad, especialmente si se interpreta como principio de razonabilidad, es una fuente de lagunas axiológicas: casi podría llamarse una máquina de producir lagunas. Cuando el legislador trata de modo diverso casos que parecen iguales al intérprete (es decir, cuando el legislador distingue sin razón), entonces el intérprete dirá que falta una norma igualadora. Cuando por el contrario el legislador trata de modo igual casos que al intérprete le parecen diversos (es decir, cuando el legislador no distingue ahí donde debería), entonces el intérprete dirá que falta una norma diferenciadora (*Guastini*, 2005: 241-242).²⁷”

Lo que pone en evidencia la complejidad del principio de igualdad para los interpretadores de la norma, en ese sentido la complejidad aumenta, y se deberá de considerar a la luz de las normas tributarias y en estas se encuentra inmerso el principio de capacidad contributiva, de ahí la importante labor del Poder Judicial de la Federación en su construcción en los sistemas tributarios.

A más, se debe destacar que en el ámbito del Poder Judicial de la Federación, hay un gran esfuerzo para generar y poner en disponibilidad todas las herramientas jurídicas especializadas en profundizar en la jurisprudencia internacional en materia de género, así como todos los documentos en materia de Convencionalidad. De esta manera, pone a disposición los principales documentos en materia de prevención contra la violencia a las mujeres, como lo son: La Convención

Interamericana para Prevenir, Sancionar y Erradicar la Violencia contra la Mujer, Belem do Pará y la Convención sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra la Mujer (CEDAW); además de darle la difusión correspondiente a efecto de llegar a todas y todos desde Juzgadores hasta las destinatarias finales, lo que se hizo a través del comunicado del que se da cuenta a continuación:

Comunicado del Consejo de la Judicatura Federal, que es del siguiente contenido:

“No. 18/2023.
Ciudad de
México, 9 de abril de 2023.

“JUSTICIA PARA LAS MUJERES”, EL PRIMER SITIO DONDE SE PUEDE CONSULTAR LA JURISPRUDENCIA INTERNACIONAL EN MATERIA DE GÉNERO: CJF

*Contiene infografías sobre los conceptos en la materia, además de un podcast

*El objetivo es poner a disposición de las personas juzgadoras, abogados e interesados en la materia dichas herramientas jurídicas

“Justicia para las mujeres” es el primer sitio web especializado en profundizar en la jurisprudencia internacional en materia de género de los dos documentos principales en la materia: la Convención Interamericana para Prevenir, Sancionar y Erradicar la Violencia contra la Mujer, Belem do Pará y la Convención sobre la eliminación de todas las formas de Discriminación contra la Mujer (CEDAW).

Este micrositio que se encuentra en la página de la web del Consejo de la Judicatura Federal (CJF) alberga fichas e infografías didácticas de los conceptos más comunes o especializados sobre el tema, así como un podcast sobre los casos más relevantes en la materia. Los análisis y sistematización de los contenidos se tomaron, como referente y guía, de los elementos propuestos por

²⁷ CARBONELL, Miguel. *Op.cit.*, p. 275.

Relatorías Especiales y Comités de Naciones Unidas en materia de derechos humanos que se denominan: “método de desempaque de derechos”.

De esta forma, el CJF a través de la por la (sic) Dirección General de Derechos Humanos, Igualdad de Género y Asuntos Internacionales (DGDHIGAI), ofrece estas herramientas para que el personal del Poder Judicial de la Federación (PJF), organizaciones de la sociedad civil, personas activistas, litigantes y academia, se apropien de los contenidos, la interpretación y los alcances de la CEDAW y la Convención Interamericana Belém Do Pará, dos instrumentos internacionales contra la discriminación y la violencia que viven las mujeres.

Desde esta perspectiva, explica la DGDHIGAI, se reconoce el carácter endémico de la discriminación y violencia que viven las mujeres que habitan en México. “Justicia para las mujeres” es un proyecto formativo, narrativo y de divulgación que apunta a una transformación cultural desde el interior de las instancias encargadas de garantizar el acceso a la justicia a las mujeres en su diversidad.²⁸

IV. Conclusiones

Uno de los temas fundamentales para la materia tributaria, lo constituye la capacidad contributiva, la que se tiene que resignificar, pues hoy, ésta se aleja del puro elemento patrimonial.

Pues el principio de igualdad se ha de resignificar, siendo que ahora ya no se construye ni se juzga aisladamente en función al principio de generalidad. Resultando muy difícil fracturar los paradigmas tributarios entre los que se encuentra, que si bien se lucha por la igualdad, sin embargo ésta presenta matices diferentes, pues se debe

considerar la no discriminación frente a la capacidad contributiva, por lo que como se anunció es que se debe repensar o re-entender, así, la capacidad contributiva se ve alcanzada por variables como lo son la biología que se encuentra anclada a la convencionalidad en materia de derechos humanos, en la que se mira a la mujeres (y hombres), reconociéndose en ser distintos. De esta manera, para las primeras se deben considerar los ciclos biológicos, la edad fértil, el climaterio, la menopausia y las particularidades que le acompañan a cada etapa.

Lo que de conformidad al principio 6 de los “Derechos Humanos en la Política Fiscal”²⁹, del que nos hemos ocupado en estas líneas y por el que los Estados deben promover la igualdad sustantiva de género, es que se advierte tarea pendiente en la legislación tributaria en México, a efecto de abordar la igualdad sustantiva desde la arista más amplia que ésta trae inmersa, eliminando los obstáculos para el ejercicio de los derechos con la mayor proyección que se debe considerar la condición propia de la mujer, en ese complejo que constituye la interseccionalidad.

Y es con ese carácter, pues se suman a dichas condiciones que son propias de las mujeres, las que se puedan presentar, sea si se encuentran: en condición de pobreza, pobreza extrema, adolescencia, madurez, adultez mayor; representando ello, las diferentes vertientes, vistas en interseccionalidad, las que deben ser consideradas hoy en la construcción que los sistemas tributarios tienen que ser estructurados.

En este entendido, y al decir de Héctor Juan Villareal “...constituye una constante tentación de los sistemas tributarios encontrarse llenos de inercias, compromisos e intereses”, así, éstos hoy, deben romper paradigmas y evolucionar a efecto de reconocer y reconocerse en una realidad si bien no distinta, si de visibilidad de lo que con antelación no se veía o no quería verse.

²⁸ El sitio puede consultarse en los siguientes links: Portal DGETD. Disponible en: <https://apps.cif.gob.mx/dgetd/#sistemas/sitio-de-convenciones> Convenciones comentadas Jurisprudencia internacional sensible al género. Disponible en: <https://apps.cif.gob.mx/convenciones/#/justiciaMujeres>

²⁹ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

Es en los sistemas tributarios, en los que se deben dejar sentadas las bases para un replanteamiento del principio de capacidad contributiva, sea en el caso de la construcción desde la perspectiva legislativa o a través de lo alcanzado en sentencias.

En el ámbito legislativo, deberá ser como ya se dejó sentado en el caso de los grupos parlamentarios representados al Congreso, cuando expresaron que tenían la plena convicción de asegurar el trato igual y no discriminatorio como un compromiso de agenda y que con ello se continúe con la revisión que deberá hacerse al impuesto sobre la renta y advertir los casos que inciden en discriminación, a saber; el de las deducciones, construcción que deberá hacerse sin vulnerar el principio de no discriminación y reconociendo el principio de igualdad.

Y no solo ello, sino que además deberá incluirse en la agenda los temas de enfermedades en la adultez mayor de las mujeres (temas de incontinencia) y el tema de los cuidados.

Para el caso de las “mujeres artesanas indígenas”, los tratamientos fiscales que impulsen sus actividades en las que se reconozca la manifestación de cultura en la producción que ellas realicen a través de otorgar beneficios fiscales, sin dejar de tener presente que se trata de un pedregoso camino y lo que ello conlleva, pues como se expresó, no se desconocen las recomendaciones que en el tema de las renuncias recaudatorias o llamados en el contexto internacional y en las definiciones de los principios de Derechos Humanos en la Política fiscal como “gasto fiscal o beneficios fiscales” y su eliminación, son tendencia que a título de observaciones se han hecho a los diferentes Estados por parte de organismos internacionales como la OCDE y la CEPAL.

Lo anterior, sin escapar el gran trabajo que los juzgadores han hecho para que, como expresa César García Novoa, parte de la evolución de los sistemas tributarios se haya dado “a golpe de sentencias”.

EL DERECHO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA Y LA TRANSPARENCIA COMO GARANTÍA DE UNA POLÍTICA FINANCIERA RESPETUOSA DE LOS DERECHOS HUMANOS

César Villena y Diego Freedman

I. Introducción¹

En los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal se contempla la transparencia y el acceso a la información fiscal² vinculándolos en forma estrecha con la consagración efectiva de los derechos humanos.

En las siguientes líneas haremos un breve *racconto* de la recepción de la transparencia y el derecho de acceso a la información pública en los estándares internacionales y en la legislación nacional, para luego explicitar de qué forma operan como garantía de una política financiera respetuosa de los derechos humanos.

¹ Agradecemos a Agustina O'Donnell por la lectura atenta, el aporte de material relevante y sus valiosas sugerencias.

² "Principio 7: La política fiscal debe ser transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas. Las personas tienen derecho a la información fiscal", *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

³ Explicaban que "todo el poder que el gobierno tiene, al estar dirigido únicamente al bien de la sociedad, no puede ser arbitrario y caprichoso, sino que tiene que ser ejercido según leyes establecidas y promulgadas, para que el pueblo sepa cuáles son sus deberes y encuentre así protección y seguridad dentro de los límites de la ley; y para que también los gobernantes se mantengan dentro de dichos límites y no se vean tentados, por causa del poder que tienen en sus manos, a emplearlo con propósito y procedimientos que el pueblo no sabía de antemano, y a los que no habría dado voluntariamente su consentimiento", LOCKE, John, *Segundo Tratado sobre el Gobierno Civil*, Buenos Aires, Ed. Alianza, 1997, p. 145.

"Como es necesario que las leyes quiten al ciudadano lo menos posible de libertad, y permita la mayor igualdad posible entre ellos, en los sistemas políticos donde los hombres son menos libres y menos iguales conviene que mediante la administración el legislador les haga olvidar lo que han perdido de las dos grandes ventajas del estado de naturaleza; debe consultar continuamente los deseos de la nación, debe exponer a los ojos del público los detalles de la administración; es necesario que les rinda cuenta de

II. La transparencia y el derecho de acceso a la información pública en los estándares del Derecho internacional

En primer lugar, es factible considerar que el concepto de transparencia es una versión *aggiornada* del tradicional principio de publicidad de los actos de gobierno. Los autores de la Ilustración entendían que la actividad del Estado, en particular, las leyes y demás normas públicas debían ser conocidas por todos los ciudadanos³. De esta forma, no sólo se garantizaba su cumplimiento, sino que era

sus favores, debe incluso comprometer a los pueblos a ocuparse del gobierno, a debatir y seguir sus actuaciones, y es un medio de integrarlos en la patria", DIDEROT, Denis y LE ROND D'ALEMBERT, Jean, *Artículos políticos de la "Enciclopedia"*, Madrid, Ed. Tecnos, 1992, ps. 95 y 96.

Al respecto, se sostuvo que "la regular publicación de las leyes -exigencia que resulta del principio republicano y de juridicidad- es el presupuesto constitucional esencial para que estas se puedan reputar conocidas y, por tanto, considerarse obligatorias. En tal sentido, esta Corte tuvo ocasión de sostener que los principios de razonabilidad y justicia impiden que se puedan señalar incumplimientos legales frente a normas no publicadas (arg. doct. Fallos: 293:157 y 313:1049), y recordó que la publicación oficial de las leyes es un resorte fundamental del Estado de Derecho para "... [su] satisfactoria divulgación y certeza sobre la autenticidad...", al mismo tiempo que para establecer la fecha de su entrada en vigencia (arg. doct. Fallos: 293:157; "Municipalidad de Santiago de Liniers", Fallos: 327:4474, remisión al dictamen del Procurador General; y causa "Tiempo Nuevo SRL", Fallos: 333:600). No se puede pasar por alto que la publicidad de las normas no solo apunta a que la ley sea conocida por los habitantes; en este recaudo descansa, asimismo, otro derecho constitucional de singular trascendencia, que excede lo estrictamente individual y se proyecta en el plano social, como es el acceso a la información pública, pilar fundamental del sistema republicano de gobierno y, con ello, de la transparencia y control de la gestión pública por

posible evaluar y controlar el desempeño de las autoridades públicas y ejercer el derecho al voto de manera informada. Desde ya, esta visión de la publicidad tenía un alcance limitado en cuanto a los actos que se difundían (como aclaramos previamente, se referían principalmente a las leyes y otras normas públicas), lo cual se compadecía con los recursos técnicos de la época (publicación escrita a través de los medios de comunicación disponibles).

La planificación de las políticas anticorrupción

parte de la sociedad civil (CSJN, “Savoia, Claudio Martín”, *Fallos*: 342:208)”, voto del Dr. Rosatti, “Municipalidad de Junín c/ Akapol S.A. s/ apremio”, *Fallos* 343:2184, 2020.

⁴ Al respecto, se consideró que “la información puede ser una variante teórica clave para comprender cuándo y por qué se produce la corrupción. Dicho abruptamente, la corrupción medra sobre la ignorancia y la incertidumbre. En tales condiciones el problema del mandante y el mandatario se exagera. La corrupción es menos frecuente cuando se dispone de amplia información respecto de qué están haciendo y no haciendo los agentes...”, KLITGAARD, Robert, *Controlando la corrupción. Una indagación práctica sobre el gran problema social de fin de siglo*, Buenos Aires, Ed. Sudamericana, 1994, p. 213. Desde ya, se supone que funcionan con eficiencia y celeridad los mecanismos de control y de sanción. Asimismo, que estas sanciones son proporcionales y oportunas, desincentivando la comisión de actos de corrupción. Sobre este punto, la Corte IDH sostuvo que “el actuar del Estado debe encontrarse regido por los principios de publicidad y transparencia en la gestión pública, lo que hace posible que las personas que se encuentran bajo su jurisdicción ejerzan el control democrático de las gestiones estatales, de forma tal que puedan cuestionar, indagar y considerar si se está dando un adecuado cumplimiento de las funciones públicas”, *Caso Claude Reyes y otros Vs. Chile*. Serie C No. 151. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 19 de septiembre de 2006, párr. 86.

Asimismo, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos consideró que: “Los factores institucionales que fomentan la corrupción son: a) debilidad institucional del Estado, que se caracteriza por su incapacidad de cobertura territorial y por instituciones incapaces de cumplir plenamente con sus funciones; b) el monopolio o concentración de poder en áreas con alto impacto económico o social (donde se manejan recursos o se toman decisiones con impacto político y social); c) amplio espacio de

ha fortalecido esa primigenia idea de publicidad y la reemplazaron por el concepto de transparencia o gobiernos de “cristal” lo que resultó mucho más comprensivo. La idea básica es que cuanto más transparente es un gobierno resulta menos posible que sucedan hechos de corrupción porque serían develados, denunciados y sancionados⁴. Esta idea terminó siendo receptada en instrumentos internacionales como la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción⁵. Desde ya, es posible advertir una tensión importante

discrecionalidad en la toma de decisiones por parte de agentes estatales; d) falta de control de los actos de la autoridad, lo que se basa en poca transparencia y rendición de cuentas en torno a las decisiones adoptadas por la autoridad así como en la naturaleza secreta de la corrupción; e) alto nivel de impunidad, ello permite que actos o sistemas de corrupción operen sobre la base de garantías de que el costo de la corrupción es ampliamente superado por los beneficios obtenidos (...) la transparencia debe ser entendida como una condición necesaria para promover el debate público y a su vez elemento indispensable para impulsar la rendición de cuentas y la responsabilidad pública en la lucha contra la corrupción, tanto en su faz de prevención como para la investigación y sanción de este tipo de ilícitos contra la administración y los derechos fundamentales”, *Corrupción y derechos humanos: Estándares interamericanos*, 2019, ps. 52 y 93.

⁵ Ley 26.097, sancionada el 10 de mayo 10 de 2006, promulgada de hecho el 6 de junio de 2006 y publicada en el B.O. del 9 de junio de 2006. Entró en vigencia para nuestro país el 27 de septiembre de 2006. En el art. 10 se relaciona la transparencia y el acceso a la información con la prevención y detección de los hechos de corrupción. Al respecto se establece que “cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, adoptará las medidas que sean necesarias para aumentar la transparencia en su administración pública, incluso en lo relativo a su organización, funcionamiento y procesos de adopción de decisiones, cuando proceda”. Entre las medidas a adoptar se prevé expresamente: “a) La instauración de procedimientos o reglamentaciones que permitan al público en general obtener, cuando proceda, información sobre la organización, el funcionamiento y los procesos de adopción de decisiones de su administración pública y, con el debido respeto a la protección de la intimidad y de los datos personales, sobre las decisiones y actos jurídicos que incumban al

cuando estas acciones destinadas a transparentar la función pública implican, también, la develación de datos personales, que pueden ser considerados sensibles (por ejemplo, información sobre beneficiarios de planes sociales o de programas de salud)⁶.

Dos cuestiones centrales merecen destacarse del concepto de transparencia que lo diferencia de publicidad:

1) Como antes explicamos, es más comprensivo, pudiendo abarcar cuestiones ajenas a los actos de gobierno (como por ejemplo, las declaraciones juradas patrimoniales de los funcionarios públicos a fin de detectar situaciones de enriquecimientos injustificados).

público; b) La simplificación de los procedimientos administrativos, cuando proceda, a fin de facilitar el acceso del público a las autoridades encargadas de la adopción de decisiones; y c) La publicación de información, lo que podrá incluir informes periódicos sobre los riesgos de corrupción en su administración pública”.

⁶ El filósofo Byung-Chul Han ha puesto el foco en señalar que el auge de la transparencia en todo ámbito social tiene consecuencias negativas: “Esta exige en nombre de la transparencia un total abandono de la esfera privada, con el propósito de conducir a una comunicación transparente (...) Y es imposible establecer una transparencia interpersonal. Y esto tampoco es deseable (...) Lo que garantiza la transparencia no es la soledad mediante el aislamiento, sino la hipercomunicación. La peculiaridad del panóptico digital está sobre todo en que sus moradores mismos colaboran de manera activa en su construcción y en su conservación, en cuanto se exhiben ellos mismos y se desnudan. Ellos mismos se exponen en el mercado panóptico. La exhibición pornográfica y el control panóptico se compenetran. El exhibicionismo y el voyeurismo alimentan las redes como panóptico digital (...) La sociedad de la transparencia es una sociedad de la desconfianza y de la sospecha, que, a causa de la desaparición de la confianza, se apoya en el control. La potente exigencia de la transparencia indica precisamente que el fundamento moral de la sociedad se ha hecho frágil, que los valores morales, como la honradez y la lealtad, pierden cada vez más su significación”, BYUNG-CHUL HAN, *La sociedad de la transparencia*, Buenos Aires, Ed. Herder, 2021, ps. 14, 15, 59 y 92.

Ray Loriga en su distopía *Rendición* imagina una ciudad con muros transparentes: “Al principio choca un poco lo de ver a gente extraña o apenas conocida

2) El rol activo del Estado en suministrar toda la información en forma permanente, accesible, en distintos formatos, de manera comprensible al ciudadano y con el objetivo de optimizar su alcance.

En paralelo, se dedujo la existencia de un derecho de acceso a la información pública, por el cual, las personas pueden reclamarle al Estado que suministre y publique datos considerados de interés público. Este derecho tiene consagración específica cuando los instrumentos internacionales de derechos humanos regulan el derecho a la libre expresión⁷. Sin perjuicio de lo cual, también ha sido incorporado en la Convención de las

como Dios la trajo al mundo, pero a la tercera ducha te acostumbrabas, al fin y al cabo con más o menos carne venimos a ser todos lo mismo. Como en la ciudad todas las paredes eran transparentes y había siempre luz de día, andar preocupándose por esconder las vergüenzas o tener muchos pudores carecía de sentido”, LORIGA, Ray Buenos Aires, Ed. Alfaguara, 2017, p. 98.

⁷ La Convención Americana de Derechos Humanos consagra en el art. 13, inc. 1: “Toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento y de expresión. Este derecho comprende la libertad de buscar, recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole, sin consideración de fronteras, ya sea oralmente, por escrito o en forma impresa o artística, o por cualquier otro procedimiento de su elección”. En forma coincidente, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos dispone en el art. 19, inc. 2 que: “Toda persona tiene derecho a la libertad de expresión; este derecho comprende la libertad de buscar, recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole, sin consideración de fronteras, ya sea oralmente, por escrito o en forma impresa o artística, o por cualquier otro procedimiento de su elección”. También, la Declaración Universal de Derechos Humanos dice en el art. 19 que: “Todo individuo tiene derecho a la libertad de opinión y de expresión; este derecho incluye el de no ser molestado a causa de sus opiniones, el de investigar y recibir informaciones y opiniones, y el de difundirlas, sin limitación de fronteras, por cualquier medio de expresión”.

La Corte IDH relaciona el derecho a la libre expresión con el acceso a la información pública: “el derecho a la libertad de pensamiento y de expresión contempla la protección del derecho de acceso a la información bajo el control del Estado, el cual también contiene de manera clara las dos dimensiones, individual y social, del derecho a la libertad de pensamiento y de

Naciones Unidas contra la Corrupción⁸ y, en relación con la información ambiental, en el Acuerdo Regional sobre el Acceso a la Información, la Participación Pública y el Acceso a la Justicia en Asuntos Ambientales en América Latina y el Caribe, o más simplemente conocido como el Acuerdo de Escazú⁹ (aprobado por la ley 27.566¹⁰).

A partir de estas previsiones normativas, se ha ido desarrollando tanto en el ámbito universal como regional una serie de instrumentos complementarios y de pronunciamiento de diferentes organismos internacionales tendientes a definir los estándares del derecho de acceso a la información pública.

expresión, las cuales deben ser garantizadas por el Estado de forma simultánea”, Corte IDH. *Caso Claude Reyes y otros Vs. Chile*. Serie C No. 151. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 19 de septiembre de 2006, párr. 77. Con posterioridad, Colombia acudió a la Corte IDH porque evaluó la posibilidad de la degradación del medio ambiente marino y el hábitat humano en el Caribe. Allí, consultó, entre otras cosas, cuáles obligaciones tenían los Estados en relación al vínculo entre el medio ambiente y otros derechos humanos. El 15 de noviembre de 2017, la Corte IDH emitió la Opinión Consultiva OC-23/17 —*Medio ambiente y derechos humanos (obligaciones estatales en relación con el medio ambiente en el marco de la protección y garantía de los derechos a la vida y a la integridad personal - interpretación y alcance de los artículos 4.1 y 5.1, en relación con los artículos 1.1 y 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos)*, 15 de noviembre de 2017. Serie A No. 23—, donde se expresó sobre estas cuestiones. Allí se señaló que los Estados tienen que actuar con debida diligencia en salvaguarda de los derechos convencionales, lo que implica que deban adoptar las medidas apropiadas para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos y garantizar su libre y pleno ejercicio. Entre estos medios, la Opinión señaló que existen obligaciones procedimentales, entre las que se encuentra el acceso a la información ambiental.

⁸ En este sentido, el art. 13 dispone que los Estados deben adoptar medidas para fomentar la participación activa de la sociedad civil, lo que incluye: “...b) Garantizar el acceso eficaz del público a la información; c) Realizar actividades de información pública para fomentar la intransigencia con la corrupción, así como programas de educación

Sin intención de ser exhaustivos, lo cual requeriría un análisis específico que excede el objetivo de este ensayo, podemos enumerar los siguientes lineamientos:

a) Accesibilidad: la información pública de ser accesible, comprensible, actualizada, completa y confiable¹¹ (por ejemplo, publicada en un sitio web) o en su caso puede solicitarse dicha información por un mecanismo reglado rápido – con un plazo máximo razonable prefijado–, informal, gratuito, conocido por todas las personas y con la debida asistencia de los funcionarios responsables¹². La efectividad de este derecho debe ser igualitaria, por lo tanto, no debe existir ningún motivo que dificulte u

pública, incluidos programas escolares y universitarios; d) Respetar, promover y proteger la libertad de buscar, recibir, publicar y difundir información relativa a la corrupción”.

⁹ Entró en vigencia el 22 de abril de 2021.

¹⁰ Sancionada el 24 de septiembre de 2020, publicada en el B.O. del 19 de octubre de 2020.

¹¹ CIDH, Relatoría Especial de la Libertad de Expresión, “El derecho de acceso a la información en el marco jurídico interamericano”, párr. 32. Principios sobre el derecho de acceso a la información elaborados por el Comité Jurídico Interamericano, Principio 4. Propuesta de Ley Modelo Interamericana sobre Acceso a la Información Pública. Art. 5.

¹² Comité de Derechos Humanos, *Observación General nro. 34*, 2011, párr. 19. Declaración de Atlanta y el Plan de Acción para el avance del derecho de acceso a la información, Atlanta, Georgia del 27 al 29 de febrero de 2008, Principio 4, inciso f). CIDH, Relatoría Especial para la Libertad de Expresión Comisión Interamericana de Derechos Humanos, *El derecho de acceso a la información públicas en las Américas. Estándares interamericanos y comparación de marcos legales*, 2012, párr. 98. CIDH, Relatoría Especial de la Libertad de Expresión, *El derecho de acceso a la información en el marco jurídico interamericano*, 2010, párr. 26. Principios de Lima, Principio 7. Principios sobre el derecho de acceso a la información elaborados por el Comité Jurídico Interamericano, Principio 5. Propuesta de Ley Modelo Interamericana sobre Acceso a la Información Pública. Art. 3.

La Corte IDH ha referido que debe ser “asequible, efectivo y oportuno”, Corte IDH. *Caso Claude Reyes y otros Vs. Chile*. Serie C No. 151. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 19 de septiembre de 2006, párr. 220. Corte IDH. *Medio*

obstaculice el acceso a la información pública a determinada persona o grupo social¹³. No resulta exigible que el peticionante explicita el motivo de la solicitud, ni posea algún tipo de interés personal vinculado con la información requerida¹⁴.

b) Principio de la máxima divulgación: toda la información pública debe ser accesible y recae en el Estado sostener y acreditar algún tipo de restricción¹⁵. En caso de duda, debe proceder a entregarse la información (*in dubio pro petitor*, similar al *in dubio pro homine* o al *in dubio pro libertate*)¹⁶. También rige el principio de no

regresión, si un dato ya fue informado, no puede ser retirado del conocimiento público¹⁷.

c) Justificación de la denegatoria: la denegación debe fundarse, porque la información se presume pública, explicitando y acreditando las razones¹⁸. Asimismo, deberán informarse los procedimientos de impugnación de tal decisión¹⁹.

d) Excepcionalidad de los límites: la información sólo debe restringirse en supuestos expresamente previstos en la ley con claridad, de manera taxativa, para evitar la vulneración de derechos de otras personas –intimidación o

ambiente y derechos humanos (obligaciones estatales en relación con el medio ambiente en el marco de la protección y garantía de los derechos a la vida y a la integridad personal - interpretación y alcance de los artículos 4.1 y 5.1, en relación con los artículos 1.1 y 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos). Serie A No. 23. Opinión Consultiva OC-23/17 de 15 de noviembre de 2017, párr. 221. En lo relativo a la información ambiental, Acuerdo de Escazú, art. 5, incs. 12 y 17.

¹³ Corte IDH. *Medio ambiente y derechos humanos (obligaciones estatales en relación con el medio ambiente en el marco de la protección y garantía de los derechos a la vida y a la integridad personal - interpretación y alcance de los artículos 4.1 y 5.1, en relación con los artículos 1.1 y 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos)*. Serie A No. 23. Opinión Consultiva OC-23/17 de 15 de noviembre de 2017, párr. 221.

¹⁴ Corte IDH. *Caso Claude Reyes y otros Vs. Chile*. Serie C No. 151. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 19 de septiembre de 2006, párr. 77. Corte IDH. *Medio ambiente y derechos humanos (obligaciones estatales en relación con el medio ambiente en el marco de la protección y garantía de los derechos a la vida y a la integridad personal - interpretación y alcance de los artículos 4.1 y 5.1, en relación con los artículos 1.1 y 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos)*. Serie A No. 23. Opinión Consultiva OC-23/17 de 15 de noviembre de 2017, párr. 219. Declaración de Atlanta y el Plan de Acción para el avance del derecho de acceso a la información, Principio 4, inciso e). Principios de Lima, Principio 1. En lo relativo a la información ambiental, Acuerdo de Escazú, art. 5, inc. 2. Propuesta de Ley Modelo Interamericana sobre Acceso a la Información Pública. Art. 3 (donde incluso se reconoce el derecho al anonimato).

¹⁵ Corte IDH. *Caso Claude Reyes y otros Vs. Chile*. Serie C No. 151. Fondo, Reparaciones y Costas.

Sentencia de 19 de septiembre de 2006, párrs. 92 y 93. CIDH, Relatoría Especial de la Libertad de Expresión, “El derecho de acceso a la información en el marco jurídico interamericano”, 2010, párrs. 10 y 11. Principios sobre el derecho de acceso a la información elaborados por el Comité Jurídico Interamericano, Principios 1 y 5. Propuesta de Ley Modelo Interamericana sobre Acceso a la Información Pública. Art. 2. En lo relativo a la información ambiental, Acuerdo de Escazú, art. 5, inc. 1.

¹⁶ CIDH, Relatoría Especial de la Libertad de Expresión, *El derecho de acceso a la información en el marco jurídico interamericano*, 2011, párr. 10. Propuesta de Ley Modelo Interamericana sobre Acceso a la Información Pública. Art. 4.

¹⁷ Propuesta de Ley Modelo Interamericana sobre Acceso a la Información Pública. Nota 20.

¹⁸ Comité de Derechos Humanos, *Observación General nro. 34*, párr. 19, 2011. CIDH, Relatoría Especial de la Libertad de Expresión, *El derecho de acceso a la información en el marco jurídico interamericano*, 2010, párr. 26. Principios de Lima, Principio 8. Principios sobre el derecho de acceso a la información elaborados por el Comité Jurídico Interamericano, Principio 5. Corte IDH. *Medio ambiente y derechos humanos (obligaciones estatales en relación con el medio ambiente en el marco de la protección y garantía de los derechos a la vida y a la integridad personal - interpretación y alcance de los artículos 4.1 y 5.1, en relación con los artículos 1.1 y 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos)*. Serie A No. 23. Opinión Consultiva OC-23/17 de 15 de noviembre de 2017, párr. 224. La Propuesta de Ley Modelo Interamericana sobre Acceso a la Información Pública exige la prueba de daño frente a información reservada y la prueba de interés público respecto a información confidencial, Arts. 35 y 36.

¹⁹ En lo relativo a la información ambiental, Acuerdo de Escazú, art. 5, inc. 5.

propiedad intelectual- o por razones de interés público –seguridad nacional, orden público o salud pública²⁰. En particular, se ha precisado que la restricción debe estar orientadas a proteger este “interés público imperativo” y respetar el estándar de proporcionalidad y de necesidad²¹. La interpretación de estas excepciones por parte de las autoridades públicas debe ser restrictiva²².

e) Control judicial: La denegación, el suministro parcial y la demora en la entrega de la información quedan sujetas al control judicial²³, a través de una acción rápida, sencilla y efectiva como el amparo²⁴.

²⁰ Convención de la ONU contra la corrupción, art. 13, inc d): “Esa libertad podrá estar sujeta a ciertas restricciones, que deberán estar expresamente fijadas por la ley y ser necesarias para: i) Garantizar el respeto de los derechos o la reputación de terceros; ii) Salvaguardar la seguridad nacional, el orden público, o la salud o la moral públicas”. Principios de Lima, Principio 8. Principios sobre el derecho de acceso a la información elaborados por el Comité Jurídico Interamericano, Principio 6. Propuesta de Ley Modelo Interamericana sobre Acceso a la Información Pública. Art. 2. En lo relativo a la información ambiental, Acuerdo de Escazú, art. 5, incs. 6 y 7. Corte IDH. *Caso Claude Reyes y otros Vs. Chile*. Serie C No. 151. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 19 de septiembre de 2006, párrs. 89 y 90. Corte IDH. *Medio ambiente y derechos humanos (obligaciones estatales en relación con el medio ambiente en el marco de la protección y garantía de los derechos a la vida y a la integridad personal - interpretación y alcance de los artículos 4.1 y 5.1, en relación con los artículos 1.1 y 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos)*. Serie A No. 23. Opinión Consultiva OC-23/17 de 15 de noviembre de 2017, párr. 224.

Ver también la Declaración de Atlanta y el Plan de Acción para el avance del derecho de acceso a la información, Principio 4, inciso g). En la Propuesta de Ley Modelo Interamericana sobre Acceso a la Información Pública. Art. 25 se distingue en información reservada y confidencial. La información reservada: comprende a aquella Información pública que se excluye temporalmente del conocimiento de las personas por existir un riesgo claro, probable y específico de daño a intereses públicos conforme a los requisitos contemplados en esta Ley. La Información confidencial: comprende aquella Información privada en poder de sujetos obligados

Antes de avanzar, creemos conveniente retomar una cuestión conceptual. La información pública supone un conjunto de datos organizados en poder de algún nivel estatal que permite a quién lo requiera producir un conocimiento que antes no tenía. A su vez, la noción de democracia conlleva la necesidad de que las acciones de gobierno deban hacerse a través de mecanismos informativos que permitan el debate plural, el control del poder y la formación de una opinión pública con conocimiento. Sin embargo, el efectivo ejercicio del poder estatal también puede necesitar que cierta información no deba hacerse plenamente

cuyo acceso público se prohíbe por mandato constitucional o legal en razón de un interés personal jurídicamente protegido. Se enumeran en los arts. 32 y 33.

²¹ Corte IDH. *Caso Claude Reyes y otros Vs. Chile*. Serie C No. 151. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 19 de septiembre de 2006, párr. 91. En la Propuesta de Ley Modelo Interamericana sobre Acceso a la Información Pública se formula este principio en el Art. 26: “Ningún sujeto obligado puede negarse a indicar si un Documento obra o no en su poder o negar la divulgación de un Documento, de conformidad con las excepciones contenidas en los artículos 32 y 33 de esta Ley, salvo que el daño causado al interés protegido sea mayor al interés público de obtener acceso a la Información”.

²² CIDH, Relatoría Especial de la Libertad de Expresión, “El derecho de acceso a la información en el marco jurídico interamericano”, 2010, párr. 10. En lo relativo a la información ambiental, Acuerdo de Escazú, art. 5, inc. 7.

²³ Comité de Derechos Humanos, Observación General nro. 34, párr. 19. Declaración de Atlanta y el Plan de Acción para el avance del derecho de acceso a la información, Principio 4, inciso k). CIDH, Relatoría Especial de la Libertad de Expresión, “El derecho de acceso a la información en el marco jurídico interamericano”, párr. 26. Principios de Lima, Principio 8. Principios sobre el derecho de acceso a la información elaborados por el Comité Jurídico Interamericano, Principio 8. Propuesta de Ley Modelo Interamericana sobre Acceso a la Información Pública. Art. 53.

²⁴ Corte IDH. *Caso Claude Reyes y otros Vs. Chile*. Serie C No. 151. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 19 de septiembre de 2006, párr. 134. En lo relativo a la información ambiental, Acuerdo de Escazú, art. 8.

pública so pena de generar un daño social desmedido. Tal puede ser el caso de información militar, geopolítica, de servicios de inteligencia o de política económica. Dicho de otra manera, la información pública parece estar atravesada por una contradicción: debe brindarse para que se ejerza la democracia, pero a la vez debe limitarse si pone en riesgo las condiciones de la vida democrática²⁵.

Esta aparente contradicción tiene solución en dos mediaciones. Por un lado, la norma general es que el acceso a la información pública y su restricción es una excepción que debe ser razonable. Por el otro, que el acceso a la información pública debe ser transparente, al punto que ponga a disposición el mejor acceso posible a quién lo requiera, de acuerdo a la tecnología disponible en cada momento. Esto último es importante, puesto que si bien “transparencia” y “acceso a la información pública” son nociones que no necesariamente van de la mano, dado que pueden existir accesos a la información pública no transparentes (por ejemplo, el suministro de información de un archivo en papel, que no fue y no va a ser digitalizado por una cuestión de costos o de tiempos). La transparencia supone el acceso a la información pública, no obstante ésta no supone siempre transparencia.

Por otro lado, el alcance de la transparencia, depende de las tecnologías de la información de cada momento. Remarcamos esta cuestión ya que la transición tecnológica que vivimos con la digitalización de la vida social y el desarrollo de la inteligencia artificial suponen un cambio de paradigma en cuestión de producción, almacenamiento, distribución, circulación y consumo de información y nuevos límites a la privacidad²⁶.

²⁵ Véase al respecto MARTINO, Antonio A., “Entre la transparencia y la privacidad: algunas notas para una legislación sobre datos personales. Primera Parte”, *Revista de Derecho de las Telecomunicaciones, Internet y Medios Audiovisuales*, Nro 1, Julio 2012.

²⁶ FALIERO, Johana, *El derecho al anonimato. Revolucionando el paradigma de protección en tiempos de la posprivacidad*, Ad Hoc, Buenos Aires, 2019.

²⁷ Al respecto véanse: CALDERÓN CARRERO, Juan Manuel, “Algoritmos de inteligencia artificial con fines de control fiscal: ¿puede el derecho embridar a

La burocracia de papel y personas en ventanilla de entrada está cambiando lentamente hacia una burocracia digital y de chatbots²⁷. En este sentido, la Corte Suprema ha señalado que no puede “desconocer que el creciente uso de herramientas de tecnología informática y, en particular, de sistemas que podrían incluirse dentro de la categoría ‘Inteligencia Artificial’ (IA), suscita numerosos interrogantes respecto de su campo de aplicación a la luz de los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Nacional y en los Tratados de Derechos Humanos, así como respecto de su incidencia en la ordenación del debate público (...) cabe destacar la existencia de un foro de discusión mundial acerca del modo de compatibilizar los problemas que en algunas ocasiones podrían suscitarse entre los mencionados derechos y el funcionamiento de los sistemas de algoritmos (como ejemplo de los temas en debate en la materia, puede consultarse las ‘Directrices Éticas para una IA fiable’, Grupo Independiente de Expertos de Alto Nivel sobre Inteligencia Artificial creado por la Comisión Europea en junio de 2018)”²⁸.

En esta línea, en un reciente fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal se le exige al fisco nacional informar la fórmula utilizada por el Sistema C.E.F. para establecer la valoración de la capacidad económica y financiera de la empresa y los parámetros considerados. De acuerdo a la Resolución General Nro. 4294/2018 de la A.F.I.P., el C.E.F. es el “Sistema de Capacidad Económica Financiera”, constituyéndose en un instrumento para la gestión de riesgos en materia de administración

las nuevas tecnologías?”, *El Derecho Tributario*, Nro. 1, España, Marzo 2020. CORVALÁN, Juan Gustavo, *Perfiles Digitales Humanos*, Buenos Aires, La Ley, 2020. FALIERO, Johana, *Infosecurity, Seguridad Informática, Ciberseguridad y Hacking*, Ad Hoc, Buenos Aires, 2023. LE FEVRE CERVINI, E., *Uso estratégico de datos e inteligencia artificial en la justicia*, Informe 6. Caracas, CAF, 2022.

²⁸ CSJN, “Denegri, Natalia Ruth c/ Google Inc. s/ derechos personalísimos: Acciones relacionadas”, 28/06/2022.

tributaria, impositiva, aduanera y de los recursos de la seguridad social.

De esta manera, de forma incipiente, pareciera que la noción de transparencia en el acceso a la información pública en tiempos de la cuarta revolución industrial implicaría que la utilización de la inteligencia artificial sería válida si los entes estatales dan a conocer los algoritmos usados y se respetan los derechos fundamentales²⁹.

Más allá de esta cuestión sumamente novedosa, el derrotero durante los últimos veinte años, mediante el ejercicio del derecho de acceso a la información pública y los consecuentes procedimientos administrativos y judiciales, provocaron una serie de reformas normativas e institucionales en nuestro país de lo que daremos cuenta a continuación.

III. El derecho de acceso a la información pública y la transparencia en el Derecho interno

En nuestro análisis nos limitaremos a trazar una breve evolución del derecho de acceso a la información pública y la transparencia en el ámbito del Derecho interno centrándonos en el ámbito del Estado Nacional y la normativa reglamentaria dictada³⁰. Sin lugar a dudas, hubo un profundo desarrollo en la materia en el Derecho público local, tanto en el ámbito provincial como municipal, pero la complejidad de su análisis supera con creces las intenciones de este ensayo.

Podemos iniciar el derrotero con el decreto nro. 1.172/2003, el cual, entre sus reglamentos

aprueba uno relativo al derecho al acceso a la información pública con un alcance limitado al:

- a) Poder Ejecutivo de la Nación,
- b) organizaciones privadas que hayan recibido subsidios o aportes provenientes del sector público nacional,
- c) instituciones o fondos cuya administración, guarda o conservación esté a cargo del Estado Nacional
- d) empresas privadas prestatarias de un servicio público o que explotan un bien del dominio público³¹.

Este reglamento establece:

- a) la presunción de publicidad de la información en poder del Estado³²;
- b) un listado taxativo de excepciones³³;
- c) que el peticionante no debe acreditar un derecho subjetivo, ni un interés legítimo para su solicitud³⁴; ni explicitar su propósito o su motivación³⁵;
- d) que la denegación debe ser fundada³⁶;
- e) un mecanismo explícito de control judicial³⁷; y
- f) principios como la celeridad, el informalismo y la gratuidad.

Sin entrar en un estudio más minucioso, esta norma supuso un gran avance al reglamentar este derecho y fue la base para la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia.

²⁹ CNACAF, Sala II, "Agraco SA c/ EN- AFIP -expte 14.268.242/22 s/amparo ley 16986". 18/11/2022.

³⁰ Es menester reseñar que en el ámbito de la información ambiental está regulado en la ley 25.675, art. 16.

³¹ Decreto 1172/03, Reglamento General del Acceso a la Información Pública para el Poder Ejecutivo Nacional, art. 2.

³² Decreto 1172/03, Reglamento General del Acceso a la Información Pública para el Poder Ejecutivo Nacional, art. 8.

³³ Decreto 1172/03, Reglamento General del Acceso a la Información Pública para el Poder Ejecutivo Nacional, art. 16.

³⁴ Decreto 1172/03, Reglamento General del Acceso a la Información Pública para el Poder Ejecutivo Nacional, art. 6.

³⁵ Decreto 1172/03, Reglamento General del Acceso a la Información Pública para el Poder Ejecutivo Nacional, art. 11.

³⁶ Decreto 1172/03, Reglamento General del Acceso a la Información Pública para el Poder Ejecutivo Nacional, art. 13.

³⁷ Decreto 1172/03, Reglamento General del Acceso a la Información Pública para el Poder Ejecutivo Nacional, art. 14.

El primer caso resuelto por el Máximo Tribunal se inició por una acción de amparo interpuesta por la Asociación por los Derechos Civiles (ADC) contra el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (conocido como PAMI). La ADC había solicitado información relativa al presupuesto en concepto de publicidad oficial para el año 2009 y la inversión publicitaria de los meses de mayo y junio de 2009, el tipo de campaña al cual correspondía la pauta asignada y la indicación de la agencia de publicidad o intermediario a través de la cual se procedió a contratar espacios en los medios. El PAMI se negó a dar dicha información sosteniendo que no era un sujeto alcanzado por la reglamentación del Decreto nro. 1172/03, pues era una institución que no formaba parte del Estado Nacional, que tenía una personalidad jurídica propia y una individualidad financiera, de conformidad con las leyes de su creación.

Tras un fallo favorable de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal a la pretensión de la parte actora, el PAMI recurrió ante la CSJN.

En 2012, la CSJN³⁸ indicó que la petición de ADC deriva del derecho constitucional de acceso a la información pública y que el PAMI está alcanzado por la norma porque gestiona intereses públicos, más allá de su naturaleza jurídica. Agregó que compartía la tesis de la Cámara, ya que también “la información solicitada [gastos en publicidad oficial] es pública...”. En esa línea de razonamiento relacionó este derecho con la transparencia y el sistema democrático de gobierno³⁹.

Con posterioridad, se presentó otro caso generado por un pedido de acceso a la información pública del Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento (CIPPEC) al Ministerio de Desarrollo Social de la Nación sobre las

transferencias para ayuda social realizadas a las personas físicas y a instituciones culturales y sociales sin fines de lucro, otorgadas durante los años 2006 y 2007. El Ministerio denegó la solicitud argumentando que la individualización de los beneficiarios de subsidios constituía una información de carácter sensible, que debe resguardarse a fin de tutelar el derecho al honor y a la intimidad. También señaló que CIPPEC no había explicitado un interés legítimo.

La CSJN, intervino en 2014 tras el pronunciamiento favorable a la parte actora en la segunda instancia⁴⁰. Luego de ratificar la vigencia del derecho de acceso a la información pública, consideró que “la información pertenece a las personas, la información no es propiedad del Estado y el acceso a ella no se debe a una gracia o favor del gobierno. Este tiene la información solo en cuanto representante de los individuos”. Al mismo tiempo, sobre la base de los estándares internacionales, expresó que la “información debe ser entregada sin necesidad de acreditar un interés directo para su obtención o una afectación personal, salvo en los casos que se aplique una legítima restricción”.

En relación con la petición en concreto y sobre la base del principio de la máxima divulgación, nuestro Máximo Tribunal descartó que se soliciten datos sensibles de personas físicas en los términos de la ley 25.236, dado que la solicitud comprende a instituciones y que los datos requeridos no revelaban el origen racial y étnico, opiniones políticas, convicciones religiosas, filosóficas o morales, afiliación sindical e información referente a la salud o a la vida sexual. En consecuencia, no advirtió que el suministro de la información afecte el derecho a la intimidad o el honor de los particulares.

A la vez, fortaleció la petición señalando que existe un interés público trascendental, ya que la información es necesaria para poder controlar

³⁸ CSJN, *Fallos* 335:2393.

³⁹ Expresó que “el significado y amplitud del referido derecho de acceso a la información, a efectos de demostrar que, aun cuando el recurrente no posea naturaleza estatal, dadas sus especiales características y los importantes y trascendentes intereses públicos involucrados, la negativa a brindar la información requerida constituye un acto arbitrario e ilegítimo en el marco de los principios de una

sociedad democrática e implica, en consecuencia, una acción que recorta en forma severa derechos que son reservados... a cualquier ciudadano, en tanto se trate de datos de indudable interés público y que hagan a la transparencia y a la publicidad de gestión de gobierno, pilares fundamentales de una sociedad que se precie de ser democrática”.

⁴⁰ CSJN, *Fallos* 337:256.

la decisión de funcionarios respecto de los criterios empleados para asignar los fondos públicos de los programas de ayuda social.

Otro precedente fue provocado por un planteo del entonces Senador Giustiniani quién solicitó a YPF S.A. que le entregue una copia íntegra del acuerdo del proyecto de inversión que había suscripto con la empresa extranjera Chevron Corporation para la explotación conjunta de hidrocarburos no convencionales en la provincia de Neuquén. El fallo de segunda instancia había denegado el pedido sobre la base que la empresa argentina no estaba alcanzada por el decreto nro. 1172/03 y también porque se comprometían secretos industriales, técnicos y científicos y se afectaba a un tercero, quién no se encontraba demandado –la empresa Chevron–.

La CSJN hizo lugar al planteo del Senador, en 2015⁴¹, señalando, en primer lugar, que la empresa YPF S.A. estaba alcanzada por el decreto nro. 1172/03, dado que el Poder Ejecutivo la controla al poseer la mayoría de las acciones y designar al Gerente General. Además, el propio PEN sostiene en su decreto nro. 1189/12 que YPF S.A. integra el Sector Público Nacional, equiparando su situación a las empresas y sociedades del Estado.

Al mismo tiempo consideró que aunque YPF no estuviera alcanzada por el decreto nro. 1172/03, no estaría exenta de la obligación de dar información toda vez que la *“Corte ha sostenido que aun cuando la persona a la que se requiere información no revista carácter público o estatal, se encuentra obligada a brindarla si son públicos los intereses que desarrolla y gestiona... el desarrollo internacional del derecho de acceso a la información también incluye la posibilidad de solicitar información a aquellos entes privados que desempeñan una función pública”*. Sobre esta base, consideró que la información requerida por el Senador poseía interés público.

En relación con la afectación de los secretos industriales, técnicos y científicos, la CSJN sostuvo que *“para no tornar ilusorio el principio de máxima divulgación imperante en la materia, los sujetos obligados sólo pueden rechazar un*

requerimiento de información si exponen, describen y demuestran de manera detallada los elementos y las razones por las cuales su entrega resulta susceptible de ocasionar un daño al fin legítimamente protegido. De esta forma, se evita que por vía de genéricas e imprecisas afirmaciones, pueda afectarse el ejercicio del derecho y se obstaculice la divulgación de información de interés público”. Precisamente, en este caso, la empresa YPF sólo se limitó a invocar la causal sin dar mayores precisiones al respecto.

Finalmente, si bien se concluyó que el deber de dar información pesa sobre YPF, se explicita que el tercero (la empresa Chevron) conocía o debió conocer el alcance de la garantía de acceso a la información y transparencia vigente en nuestro país.

Un fallo posterior tuvo su causa en un pedido del entonces Diputado Carlos Manuel Garrido a la AFIP para requerir información sobre el nombramiento de una persona, sus cargos y funciones desempeñadas y el sumario administrativo que se le iniciara en el año 2010 por un hecho de contrabando.

Luego de haber tenido resultado favorable en primera y segunda instancia, la causa llegó a análisis de la CSJN que también resolvió a favor del demandante en 2016⁴².

La CSJN señaló que la información requerida, pese a involucrar a un tercero, no exige que acredite un interés legítimo y no está amparada por la ley 25.236 al no constituir datos sensibles. En este sentido, consideró que la información sobre la carrera administrativa de un funcionario público y el trámite de un sumario administrativo es de interés público —a menos que se haya establecido la reserva expresamente por razones vinculadas con la indagación—.

En definitiva, la CSJN ha receptado los estándares internacionales en la materia, en particular, el principio de la máxima divulgación. No ha exigido que se acredite un interés legítimo del peticionante. En relación con los fundamentos de la denegatoria ha dado una interpretación muy estricta a los datos sensibles amparados por la ley 25.236. En relación con la

⁴¹ CSJN, Fallos 338:1258.

⁴² CSJN, Fallos 339:827

otras causales, señaló que no sólo deben ser alegadas, sino que deben darse precisiones sobre la afectación a un fin legítimo por la divulgación de la información solicitada. Al respecto, este razonamiento genera el interrogante de cómo argumentar respecto de la razón legítima sin develar la información. Finalmente, la CSJN ha dado un amplio alcance al derecho de acceso a la información pública teniendo en cuenta el carácter de la información requerida, considerando obligados a sujetos no estatales.

Con posterioridad, se sancionó la ley 27.275 que recogió en el plano legal, los estándares en materia de derecho de acceso a la información pública y transparencia. Sin la pretensión de realizar un análisis exhaustivo del complejo cuerpo normativo debe destacarse que establece:

- 1) El principio de la máxima divulgación y la presunción de publicidad de toda la información en poder del Estado⁴³.
- 2) El informalismo, la gratuidad y la celeridad en el acceso a la información pública⁴⁴.
- 3) La previsión legal de causales de denegatoria en forma taxativa y de interpretación restrictiva⁴⁵.
- 4) El control judicial en el caso de la denegatoria en el acceso a la información pública⁴⁶.
- 5) La amplitud en la legitimación reconociendo el ejercicio de este derecho por cualquier persona sin necesidad de acreditar un derecho subjetivo o un interés legítimo⁴⁷.

6) Un ámbito de aplicación vasto alcanzando a todo el Estado Nacional y empresas con participación estatal, concesionarios de servicios públicos y organizaciones privadas que reciben fondos públicos⁴⁸.

7) Las políticas de transparencia activa detallando la información a publicarse⁴⁹.

Luego de dictada la ley 27.275, la CSJN dictó otro precedente en 2019⁵⁰. En este caso, el periodista Savoia solicitó a la Secretaría Legal y Técnica una copia de algunos decretos dictados por los Presidentes de Facto en el período 1976 a 1983. Su pedido fue rechazado porque los decretos individualizados son de carácter secreto y reservado por razones de seguridad, defensa y política exterior.

La CSJN intervino en el caso, tras el rechazo del planteo en segunda instancia y cuando ya estaba vigente la ley 27.275. Nuevamente, mencionó el principio de máxima divulgación y señaló que en el caso concreto no hubo precisión por parte del Estado Nacional respecto de las razones que justificaran que los decretos no fueran accesibles a la ciudadanía. A la vez, señaló que no hubo un acto formal y explícito del Estado que disponga y explicita las razones especiales por las cuales esos decretos deben permanecer siendo secretos y reservados.

Asimismo, volvió a remarcar que no resulta necesaria acreditar legitimación para el acceso a la información pública. Precisamente, el derecho de acceso a la información pública puede ser ejercido por cualquier persona, lo cual es propio de un sistema democrático y republicano de gobierno⁵¹.

⁴³ Ley 27.275, art. 1.

⁴⁴ Ley 27.275, art. 1.

⁴⁵ Ley 27.275, arts. 1 y 8.

⁴⁶ Ley 27.275, art. 14.

⁴⁷ Ley 27.275, art. 4.

⁴⁸ Ley 27.275, art. 7.

⁴⁹ Ley 27.275, art. 32.

⁵⁰ CSJN, Fallos 342:208.

⁵¹ "De ahí que la circunstancia de que el demandante haya invocado su carácter de periodista para solicitar la información en cuestión no resulta dirimente a los fines de decidir sobre la legitimación requerida para

el ejercicio del derecho de acceso a la información. Ello es así, pues de conformidad con lo señalado con anterioridad, dicho derecho en cuanto primera escala en el camino al conocimiento -presupuesto, a su vez, del derecho de libre expresión que el ordenamiento jurídico debe tutelar- es un derecho que pertenece a toda la población sin distinción alguna que importe - o pueda importar- una restricción o limitación para el goce de un derecho inherente a la población. Se trata, en definitiva, de un derecho que pertenece al hombre común y no es posible restringir tal pertenencia sin debilitar al sistema democrático y al principio republicano que sirven de sustento a esta prerrogativa".

Si bien en el caso, hizo lugar al planteo, la CSJN no habilitó que acceda inmediatamente a los decretos reservados y secretos, sino que si el Estado mantiene su tesitura, deberá “proporcionar una respuesta debidamente motivada en las normas vigentes, sujeta a control judicial, que sea suficiente para justificar una restricción razonable al derecho de acceso a la información”.

En 2020, la CSJN dictó el fallo “Olivera”⁵² frente a una solicitud de información a la AFIP por el trámite de una denuncia contra una empresa. La AFIP había denegado el pedido amparada en el secreto fiscal. La CSJN hizo lugar al planteo, cuestión que analizaremos con posterioridad al detenernos en la tensión entre el acceso a la información pública y el secreto fiscal.

En 2021, la CSJN dictó el fallo “Mihura”⁵³. En este caso, un abogado matriculado le solicitó información al Colegio Público de Abogados de la Capital Federal sobre el balance contable del período 2013/2014 y al presupuesto del ejercicio 2015/2016. El Colegio denegó tal petición al considerar que no estaba alcanzado por el decreto nro. 1172/03, ya que no forma parte del Estado Nacional, ni recibe fondos públicos. También consideró que sus funciones públicas se limitaban al control de la matrícula, sin tener la obligación de responder a pedidos de información sobre estas cuestiones.

Luego que la segunda instancia hiciera lugar al planteo de la parte actora, intervino la Corte Suprema avalando el planteo. Al respecto, se consideró que el Colegio Público de Abogados de la Capital Federal está alcanzado por el deber de brindar la información, ya que es una persona jurídica de derecho público no estatal, que ejerce funciones delegadas por el Estado Nacional.

En relación con la información requerida se explicó que “la información contable y presupuestaria del Colegio Público de

Abogados de la Capital Federal reviste un carácter eminentemente público, no sólo por ser materia inherente al control del gobierno de la entidad, sino también porque los recursos de dicho colegio profesional se conforman sustancialmente con aportes obligatorios fijados por ley y que deben ser integrados por la totalidad de los profesionales matriculados (art. 51, ley 23.187)”. Finalmente, volvió a señalar que la legitimación tiene un carácter amplio, no requiriendo que se acredite un interés legítimo.

En 2022, en el fallo “C.O.D.I.U.N.N.E. c/ (I.S.S.U.N.N.E.) – y/o Universidad Nacional del Nordeste”⁵⁴ se consideró arbitrario que se haya considerado abstracto un amparo por mora, cuando a la parte actora, en un primer momento, no se le había entregado la información en el plazo normativo y, posteriormente, se le había denegado por considerarse sujeto no alcanzado por el decreto nro.1.172/03. En este caso, la parte actora había solicitado información vinculada a las empresas y personas físicas que prestan servicios o son proveedoras del Instituto de Servicios Sociales de la Universidad Nacional del Nordeste (nombre o denominación social, DNI o CUIT, domicilio, copia del contrato y montos abonados en los últimos 2 (dos) años).

IV. El derecho de acceso a la información pública y la transparencia de la actividad financiera del Estado

La exigencia constitucional que la actividad financiera sea un espacio, en principio, reservado al legislador tiene como consecuencia ineludible su publicidad⁵⁵. En consecuencia, la previsión del principio de reserva de ley en materia financiera en el plexo constitucional tiene como correlato que quede alcanzada por derecho de acceso a la información pública y el deber de transparencia⁵⁶. Téngase en cuenta que la ley

⁵² CSJN, Fallos 343:1663

⁵³ CSJN, Fallos 344:344.

⁵⁴ CSJN, Fallos 345:1291.

⁵⁵ En relación con el principio de reserva de ley en la faz financiera, ver CORTI, Horacio, *Derecho Constitucional Presupuestario*, Buenos Aires, Ed. Lexis Nexis, 2007, ps. 175 y ss.

⁵⁶ CN, Art. 75, incs. 1 a 9. Debe señalarse que en materia de acceso a la información pública en materia financiera ya la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano: explicitaba que “14. Todo ciudadano tiene derecho, ya por sí mismo o por su representante, a constatar la necesidad de la contribución pública, a consentirla libremente, a comprobar su adjudicación

26.134 ha establecido el deber de publicar todas las leyes nacionales y la consecuente prohibición respecto de la existencia de leyes secretas⁵⁷.

En lo atinente a la información fiscal es menester destacar que el instrumento central de la actividad financiera del Estado, el presupuesto público, debe ser aprobado por una ley, de acuerdo al marco constitucional y normativo vigente⁵⁸.

y a determinar su cuantía, su modo de amillaramiento, su recaudación y su duración. 15. La sociedad tiene derecho a pedir a todos sus agentes cuentas de su administración”

⁵⁷ Ley 26.134, art. 1: “Déjase sin efecto el carácter secreto o reservado de toda ley que haya sido sancionada con tal condición a partir de la entrada en vigor de esta ley”. Art. 2: “El Poder Ejecutivo deberá publicar las leyes a las que se hace mención en el artículo 1° en el Boletín Oficial, en un plazo de SESENTA (60) días a partir de la sanción de la presente ley”. Art. 3: “Prohíbese el dictado de leyes de carácter secreto o reservado”.

⁵⁸ CN, art. 75, inc. 8 y ley 24.156, arts. 19 y ss.

⁵⁹ Ley 25.520, Art. 37: “La Comisión Bicameral será competente para supervisar y controlar los "Gastos Reservados" que fueren asignados a los componentes del Sistema de Inteligencia Nacional. A tales fines podrá realizar cualquier acto que se relacione con su competencia, en especial: 1. Entender e intervenir en el tratamiento del proyecto de ley de presupuesto nacional que el Poder Ejecutivo remita al Congreso de la Nación. A tales fines el Poder Ejecutivo enviará toda la documentación que sea necesaria, en especial: a. Un anexo conteniendo los montos asignados o ejecutados por jurisdicción que tengan el carácter de gastos reservados, confidenciales, secretos o de acceso limitado o restringido. b. Un anexo con clasificación de seguridad, conteniendo finalidad, programa u objeto del gasto. 2. Exigir la colaboración de todos los organismos de inteligencia contemplados en la presente ley, los que estarán obligados a suministrar los datos, antecedentes e informes relacionados con el ejercicio de sus funciones. En aquellos casos de estricta necesidad, también podrá requerirse fundadamente la documentación a que alude el Artículo 39 de la presente ley. 3. Controlar que los fondos de carácter reservado hubiesen tenido la finalidad prevista en la asignación presupuestaria. 4. Elaborar anualmente un informe reservado para su remisión al Congreso

La única excepción a la publicidad de la actividad presupuestaria resultan ser los gastos reservados para las actividades de inteligencia. Si bien se publica la partida asignada durante el año, los gastos efectuados en las actividades de inteligencia no tienen el mismo grado de transparencia que el resto de la información fiscal, si bien quedan sujetos al control parlamentario a través de una comisión bicameral especial⁵⁹.

de la Nación y al Presidente de la Nación que contenga: a. El análisis y evaluación de la ejecución de los gastos reservados otorgados a los organismos de inteligencia. b. La descripción del desarrollo de las actividades de supervisión y control efectuadas por la Comisión Bicameral, así como las recomendaciones que ésta estimare conveniente formular.

Art. 38: “El Poder Ejecutivo Nacional deberá incluir en la reglamentación de la ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional una nueva función denominada "Inteligencia" dentro de finalidad "Servicios de Defensa y Seguridad", donde se agruparán la totalidad de los presupuestos correspondientes a las actividades de inteligencia, cualquiera fuere la jurisdicción en que se originen”.

Art. 38 bis: “Las partidas presupuestarias de los organismos del Sistema de Inteligencia Nacional que el Poder Ejecutivo nacional determine en ocasión del envío al Honorable Congreso de la Nación de la Ley Anual de Presupuesto Nacional, serán públicas y deberán cumplir con las previsiones establecidas en la Ley de Administración Financiera N° 24.156. Sólo podrán mantener carácter reservado los fondos que sean necesarios para labores de inteligencia y que su publicidad pueda afectar el normal desarrollo de las mismas. Dichos fondos estarán sometidos a los controles de la presente ley. Los organismos del Sistema de Inteligencia Nacional deberán velar por la mayor transparencia en la administración de los fondos de carácter reservado. A tal fin establecerán los procedimientos necesarios para la adecuada rendición de los mismos y la preservación de la documentación respaldatoria que sea posible, siempre y cuando no afecte la seguridad de las actividades propias de la función de inteligencia y quienes participen de las mismas”.

Art. 39: “Las erogaciones efectuadas durante el ejercicio serán documentadas mediante acta mensual firmada por los funcionarios responsables del organismo o dependencia correspondiente, que servirá de descargo ante la Contaduría General de la Nación”.

Más allá de esta regulación general, si nos detenemos en lo que se han denominado como reglas fiscales⁶⁰ se han introducido una serie de lineamientos vinculados a la transparencia de la información financiera destinados al ámbito de la Estado Nacional⁶¹. Esta normativa es compatible con los lineamientos de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal cuando se dispone en el punto 7.2: “Hacer pública la información tributaria y dar acceso a toda la información fiscal, la cual debe construirse de forma clara y comprensible y estar disponible para consulta de la sociedad en general...”⁶². En sintonía con este lineamiento, el F.M.I. ha señalado que la transparencia fiscal puede expresarse a través de cuatro aspectos: la exhaustividad, la claridad, la fiabilidad y la puntualidad en la presentación de la información pública. El objeto es la descripción de la situación fiscal, las perspectivas financieras del Estado y la advertencia sobre los riesgos relativos al área fiscal⁶³.

Al respecto, la ley 25.152 dispone en el art. 8 que: “La documentación de carácter físico y financiero producida en el ámbito de la

Administración Nacional tendrá el carácter de información pública y será de libre acceso para cualquier institución o persona interesada: a) Estados de ejecución de los presupuestos de gastos y del cálculo de recursos, hasta el último nivel de desagregación en que se procesen; b) Órdenes de compra, todo tipo de contratos firmados por autoridad competente, así como las rendiciones de fondos anticipados; (...) d) Pagos realizados por la Tesorería Nacional y por el resto de las tesorerías de la Administración Nacional; (...) f) Listado de beneficiarios de jubilaciones, pensiones y retiros de las Fuerzas Armadas y de Seguridad; g) Estado de situación, perfil de vencimientos y costo de la deuda pública, así como de los avales y garantías emitidas, y de los compromisos de ejercicios futuros contraídos...”.

Con posterioridad, se dictó el régimen de responsabilidad fiscal mediante la ley 25.917, que tiene alcance tanto respecto del Estado Nacional como provincial. Allí se dispone el deber de publicar en las páginas web: el Presupuesto Anual y las proyecciones del Presupuesto Plurianual; la Cuenta Anual de

⁶⁰ Para un análisis de la evolución en nuestro país de las reglas fiscales, ver FREEDMAN, Diego, “Breve crónica de las reglas fiscales en la Argentina”, *Revista Institucional de la Defensa Pública de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Finanzas Públicas y Derechos Humanos*, Nro. 21, Buenos Aires, 2020, ps. 152 y ss.

⁶¹ Es menester aclarar que también hubo leyes destinadas a generar compromisos por parte de los gobiernos provinciales como la ley 25.235 y 25.400.

⁶² En la Propuesta de Ley Modelo Interamericana sobre Acceso a la Información Pública. Art. 6 se detalla como información financiera sujeta a la transparencia activa a : “a) presupuesto y planes de gasto correspondientes al año fiscal en curso, así como las ejecuciones presupuestarias, desagregando la Información por rubros, e identificando los proyectos y subsidios específicos destinados a satisfacer las necesidades de ciertos grupos de la sociedad, entre ellos, las mujeres. b) estados de cuenta al cierre del ejercicio correspondiente a años anteriores. c) descripción de las políticas, lineamientos y procedimientos en materia de adquisiciones, así como los contratos otorgados. d) Información sobre los proyectos de obra pública y sobre aquellos que utilicen fondos públicos,

generada durante las etapas de planificación, adjudicación, contratación, ejecución, supervisión, y liquidación, así como la evaluación de los resultados correspondientes. e) Información sobre los beneficiarios de la exención de impuestos o de incentivos fiscales. f) estudios, análisis, estadísticas y otros documentos análogos producidos con financiamiento proveniente de recursos públicos. g) reglas de gestión financiera y mecanismos de control. h) informes de auditoría y otros, elaborados por los órganos responsables de la supervisión de los aspectos financieros, que incluyan los principales indicadores de desempeño sobre la ejecución del presupuesto, así como un resumen de las secciones clasificadas cuando corresponda. i) montos destinados a gastos de cualquier tipo de programas o campañas de comunicación social y publicidad oficial, desglosando tipo de medio, proveedores, número de contrato y concepto. j) un listado de las empresas y personas que hayan incumplido contratos con el sujeto obligado. k) Información sobre todas las erogaciones del sujeto obligado destinadas a publicitar, promover, explicar o defender una política o decisión.

⁶³ FMI, *The Fiscal Transparency Code*, Volumen 1, 2019.

Inversión; los informes trimestrales de ejecución presupuestaria del gasto, del stock de la deuda pública, de los programas multilaterales de financiamiento, del pago de servicios; y el nivel de ocupación del sector público⁶⁴.

Es menester señalar que estas leyes no fueron mencionadas, ni utilizadas como fundamento al momento de resolver las peticiones de acceso a la información pública, pese a que casos como “CIPPEC” e “YPF” estarían estrechamente vinculados con la actividad financiera del Estado Nacional.

La ley 27.275 al regular el deber de transparencia también se refiere a la información pública en materia de la actividad financiera. En particular, exige que publique en la página web oficial: “d) *Las escalas salariales, incluyendo todos los componentes y subcomponentes del salario total, correspondientes a todas las categorías de empleados, funcionarios, consultores, pasantes y contratados; e) El presupuesto asignado a cada área, programa o función, las modificaciones durante cada ejercicio anual y el estado de ejecución actualizado en forma trimestral hasta el último nivel de desagregación en que se procese; f) Las transferencias de fondos provenientes o dirigidos a personas humanas o jurídicas, públicas o privadas y sus beneficiarios; g) El listado de las contrataciones públicas,*

licitaciones, concursos, obras públicas y adquisiciones de bienes y servicios, especificando objetivos, características, montos y proveedores, así como los socios y accionistas principales, de las sociedades o empresas proveedoras...”⁶⁵.

Desde ya, el gran desafío es que la información se presente en forma clara y comprensible para la ciudadanía, en distintos formatos y con un diseño amigable para su análisis y estudio⁶⁶. Por otro lado, se destaca que no sólo la información se limita a la publicación del presupuesto, sino también a su ejecución, pudiendo advertir si hay subejecución o modificaciones en las partidas asignadas⁶⁷.

Otro aspecto a considerar es el impacto en el plano tributario de la falta de transparencia. En el plano nacional, la ley de impuestos a la ganancia y la ley de procedimiento tributario, desde los cambios impuestos por las leyes nros. 25.784 y 25.795 (2003), introducen la noción de “jurisdicciones de baja o nula tributación”, con el fin de identificar paraísos fiscales.

Asimismo, en el documento *The 2001 Progress Report*, la O.C.D.E. excluye de la lista de paraísos fiscales a aquellos países que asumen compromisos para finalizar con la ausencia de transparencia y a realizar un efectivo intercambio de información, y los denomina “países cooperantes”. Igualmente, en el decreto nro. 589 de 2013, que reglamenta la

⁶⁴ Ley 25.917, art. 7.

⁶⁵ Ley 27.275, art. 32.

⁶⁶ En esta línea de idea se expresó que: “El presupuesto aprobado se considera un documento público que no solo es esencial para el Estado y las cámaras legislativas de ámbito nacional y subnacional, sino que también debe ser accesible para la sociedad civil, incluidos los niños y los defensores de los derechos de estos”, Comité de Derechos del Niño, Observación general núm. 19 (2016) sobre la elaboración de presupuestos públicos para hacer efectivos los derechos del niño (art. 4), párr. 93.

El Código de Transparencia Fiscal del FMI dispone: “2.3. Orientación de las políticas: Los pronósticos y presupuestos fiscales deben presentarse de manera tal que se facilite el análisis de las políticas y la rendición de cuentas. 2.3.1. Objetivos de política fiscal: El gobierno enuncia objetivos claros y mensurables para las finanzas públicas y presenta informes al respecto. 2.3.2. Información sobre el

desempeño: En la documentación presupuestaria se proporciona información sobre los objetivos y los resultados alcanzados en cada uno de los ámbitos de importancia de las políticas públicas”.

⁶⁷ “Los Estados partes deben supervisar los presupuestos relativos a la infancia y elaborar informes sobre ellos de forma periódica, de manera que los Estados y los órganos de supervisión puedan llevar un seguimiento de los avances en la promoción de los derechos del niño conforme a lo establecido en el presupuesto aprobado (...) El Comité destaca la importancia de que se hagan públicos oportunamente los informes presupuestarios y se pongan de relieve las desviaciones entre los ingresos y gastos aprobados, revisados y efectivos en relación con la legislación, las políticas y los programas que afectan a la infancia. Comité de Derechos del Niño, *Observación general núm. 19 sobre la elaboración de presupuestos públicos para hacer efectivos los derechos del niño* (art. 4), 2016, párrs. 97 y 98.

ley de impuestos a las ganancias, se señala que el G20 tiene una estrategia de cuatro pilares vinculada con la transparencia fiscal internacional, en contra los paraísos fiscales y para promover la eficiencia en el intercambio de información: (i) la extensión de la red de acuerdos de intercambio de información; (ii) la adhesión del nuestro país a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (O.C.D.E.) y el Consejo de Europa, (iii) el fortalecimiento del efectivo intercambio de información, y; (iv) la activa y positiva participación de nuestro país en el Grupo de Revisión de Pares del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en Materia Fiscal en el ámbito de la OCDE⁶⁸.

En consecuencia, los organismos internacionales promueven una mayor transparencia fiscal y el intercambio de información a fin de limitar las posibilidades de evasión y de lavado de activos.

V. El derecho de acceso a la información pública y la transparencia como garantía de la vigencia de los derechos humanos

Hasta ahora hemos desarrollado el derecho de acceso a la información pública y la transparencia en forma autónoma, como derecho y deber en sí, necesarios para un sistema de gobierno democrático, en donde exista un control público del funcionamiento de las instituciones. Sin perjuicio que no resulta exigible indagar los motivos que sustentan la solicitud de una determinada información

pública, en la mayoría de los casos no hay una mera curiosidad, sino que puede tener como objetivo el ejercicio de otros derechos, por ejemplo, la libre expresión, la participación política, el acceso a la justicia, entre otros. Es por ello que el derecho de acceso a la información y la transparencia operan como garantía de otros derechos⁶⁹: ¿Cómo el periodismo va a generar debates si no puede acceder a determinada información pública? ¿De qué forma un político puede formular sus propuestas de políticas públicas sin contar con determinados datos, más cuando no integra el gobierno de turno?

Así también en sintonía con lo propuesto por los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, se ha considerado que “*el adecuado acceso a información pública es una herramienta clave para la participación ciudadana en las políticas públicas que implementan derechos consagrados en el Protocolo (con referencia al Protocolo de San Salvador)*”⁷⁰.

En el año 2012, se realizó el informe “El derecho de acceso a la información públicas en las Américas. Estándares interamericanos y comparación de marcos legales”, por parte de la Relatoría Especial para la Libertad de Expresión de la CIDH. Al analizar este derecho, se lo ha vinculado con el “*ejercicio informado de otros derechos como los derechos políticos o los derechos sociales y económicos*”, lo cual “*es especialmente relevante para la protección de sectores sociales marginados o excluidos, que no suelen tener a su disposición mecanismos de información sistemáticos y seguros, que les permitan conocer el alcance de sus derechos y*

⁶⁸Véase al respecto IMIRIZALDU, Juan José, “Régimen de transparencia fiscal. De países de bajo o nula tributación a no cooperadores”, *Revista de Derecho Tributario*, Nro. 5, Buenos Aires, octubre 2013.

⁶⁹ “...La transparencia implica garantizar que se publique oportunamente información de fácil consulta en relación con la planificación, la aprobación, la ejecución y el seguimiento de los presupuestos. Eso supone aportar tanto datos presupuestarios cuantitativos como información relevante sobre legislación, políticas, programas, calendario del proceso presupuestario, motivación de

las prioridades y decisiones de gasto, resultados e información sobre la prestación del servicio. El Comité subraya que los Estados partes han de presupuestar y proporcionar materiales, mecanismos e instituciones adecuados a su contexto para hacer posible la participación significativa”, Comité de Derechos del Niño, *Observación general núm. 19 sobre la elaboración de presupuestos públicos para hacer efectivos los derechos del niño (art. 4)*, 2016, párr. 54.

⁷⁰ CIDH, *Lineamientos para la elaboración de indicadores de progreso en materia de derechos económicos, sociales y culturales*. 2008.

la forma de hacerlos efectivos”⁷¹. En consecuencia, también se ha considerado que un mecanismo para asegurar la vigencia de los derechos sociales es el acceso a la información pública, entre ella, la referente a la actividad financiera.

Una cuestión que fue analizada en forma particular fue el acceso de información pública necesaria para esclarecer delitos de lesa humanidad. Precisamente, la Corte IDH en el caso “Gomes Lund y otros (‘Guerrilha do Araguaia’) Vs. Brasil”, se reclamó al Estado que brinde la información para permitir localizar los restos de las víctimas y acceder a los documentos oficiales de las operaciones militares. En ese precedente, la Corte IDH volvió a explayarse sobre el alcance del derecho de acceso a la información pública considerando que toda denegatoria debe estar “motivada y fundamentada” y ante la duda o vacío legal debe primar el suministro de la información, no pudiendo ampararse en el secreto de Estado o en la confidencialidad en los casos de violaciones a los derechos humanos⁷². Este criterio fue receptado en la ley 27.275, al disponer que no son admisibles las excepciones legales cuando se reclama información vinculada a graves violaciones de derechos

humanos, genocidio, crímenes de guerra o delitos de lesa humanidad⁷³.

Sobre la base de ello, creemos necesarias dos cuestiones. La primera resulta bastante evidente, pero no está de más formularla expresamente. Todo pedido de acceso a la información pública referente a la materia financiera queda comprendido bajo los mismos estándares que los fijados internacionalmente ya receptados por el Derecho interno. En consecuencia, rige el principio de la máxima divulgación, el informalismo, la gratuidad, la amplitud en la legitimación, el control judicial, la previsión legal de excepciones de interpretación restrictiva, la celeridad y el deber de transparencia activa⁷⁴.

En segundo lugar, consideramos necesario, atendiendo al vínculo con el control respecto de la vigencia de los derechos humanos, que corresponde un estándar más reforzado como se ha desarrollado respecto de la información vinculada con delitos de lesa humanidad. En este sentido, resulta exigible que el Estado desagregue la información distinguiendo el gasto por cada derecho involucrado (salud, educación, seguridad social, vivienda), por regiones⁷⁵, por sujetos con protección especial

⁷¹ CIDH, *El derecho de acceso a la información pública en las Américas. Estándares interamericanos y comparación de marcos legales*, 2012, párr. 3.

⁷² Corte IDH. Caso “Gomes Lund y otros (‘Guerrilha do Araguaia’) Vs. Brasil. Serie C No. 219. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 24 de noviembre de 2010, párr. 230

⁷³ Ley 27.275, art. 8. En igual sentido, Propuesta de Ley Modelo Interamericana sobre Acceso a la Información Pública. Art. 27.

⁷⁴ De modo que se concilia con los Principios de Derecho Humanos en la Política Fiscal cuando refieren que: “7.4. Justificar estrictamente las limitaciones al derecho a la información en temas fiscales por razones de interés general, y garantizar que esas limitaciones puedan ser impugnables ante una autoridad imparcial”. En forma complementaria, la Directriz 1 dispone: “1. Producción y acceso más amplio posible a información fiscal de calidad. Establecer una presunción de disponibilidad pública de la información fiscal, con excepciones limitadas, dispuestas en el marco legal e impugnables...”.

⁷⁵ “Unos sistemas de clasificación presupuestaria claros son la base que pueden emplear los Estados y otras entidades para supervisar cómo se están gestionando las asignaciones presupuestarias y los gastos efectivos que afectan a la infancia en relación con los principios presupuestarios. Para ello es necesario disponer de unas partidas y códigos presupuestarios que, como mínimo, desglosen todos los gastos previstos, aprobados, revisados y efectivos que afecten directamente a los niños, de la siguiente manera: a) Por edad, teniendo en cuenta que la definición de los grupos de edad variará de un Estado a otro; b) Por género; c) Por zona geográfica (por ejemplo, por unidades subnacionales); d) Por categorías de niños en situaciones de vulnerabilidad actuales y posibles en el futuro, teniendo en cuenta el artículo 2 de la Convención (véase también la sección III A); e) Por fuente de ingresos, ya sea nacional, subnacional, regional o internacional; f) Por dependencias responsables, como departamentos, ministerios u organismos a nivel nacional y subnacional”, Comité de Derechos del Niño, Observación general núm. 19 (2016) sobre la

(género, infancia⁷⁶, ancianidad, personas con discapacidades)⁷⁷ y permita la construcción de indicadores para medir el cumplimiento de las diversas obligaciones en materia de derechos humanos (prohibición de regresividad, progresividad, mínimo esencial)⁷⁸.

elaboración de presupuestos públicos para hacer efectivos los derechos del niño (art. 4), párr. 84.

⁷⁶ “Al planificar el presupuesto, los Estados partes deben examinar con detalle la situación de distintos grupos de niños, especialmente los que se encuentran en situaciones de vulnerabilidad, teniendo en cuenta el pasado (al menos los últimos tres a cinco años), y las situaciones actuales y futuras (como mínimo los próximos cinco a diez años). Para garantizar el acceso a información fiable y útil sobre la situación de los niños, se insta a los Estados partes a: a) Examinar periódicamente los mandatos y los recursos de los órganos y sistemas estadísticos para recopilar, procesar, analizar y difundir datos demográficos sobre la infancia y otros datos pertinentes; b) Velar por que la información disponible sobre la situación de los niños esté desglosada de manera útil, teniendo en cuenta los diferentes grupos de niños y el principio de no discriminación que figura en el artículo 2 de la Convención (véase también la sección III A supra); c) Elaborar información y datos desglosados de fácil consulta sobre la situación de los niños, que estén disponibles oportunamente para los funcionarios públicos del ejecutivo y los miembros de los órganos legislativos que intervienen en la preparación de presupuestos en los ámbitos nacional y subnacional, además de para la sociedad civil, incluidos los niños”, Comité de Derechos del Niño, Observación general núm. 19 (2016) sobre la elaboración de presupuestos públicos para hacer efectivos los derechos del niño (art. 4), párr. 68.

“Las declaraciones previas a la aprobación del presupuesto y las propuestas presupuestarias contienen información esencial sobre la forma en que un Estado tiene previsto atender sus obligaciones en materia de derechos del niño. Los Estados partes deben utilizar estos documentos para: a) Explicar cómo se financiarán y se aplicarán la legislación, las políticas y los programas que afecten a los niños; b) Determinar qué asignaciones presupuestarias están destinadas directamente a los niños; c) Determinar qué asignaciones presupuestarias afectan indirectamente a los niños; d) Presentar las conclusiones de las evaluaciones y auditorías sobre los efectos de presupuestos anteriores en los niños; e) Detallar las medidas recientes o venideras

Asimismo, que la información sea elaborada para comparaciones interanuales⁷⁹ a fin de controlar la vigencia de los principios de progresividad y prohibición de regresividad. Esta información también debe permitir la comparación entre las distintas jurisdicciones

adoptadas para promover los derechos del niño; f) Presentar datos financieros y texto explicativo sobre los recursos disponibles en el pasado y el presente, así como las previsiones de recursos, destinados a fomentar los derechos del niño, además de los gastos efectivos; g) Establecer objetivos de desempeño vinculando los objetivos programáticos relacionados con la infancia y las asignaciones presupuestarias y los gastos efectivos, para poder supervisar los resultados y los efectos que tienen sobre los niños, especialmente aquellos que se encuentran en situaciones de vulnerabilidad”, Observación general núm. 19 (2016) sobre la elaboración de presupuestos públicos para hacer efectivos los derechos del niño (art. 4), párr. 82.

⁷⁷ Ley 27.275, cuando refiere al principio de máximo acceso y la desagregación de la información pública. La Directriz 7 del Principio 7 de los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal* dice: “Hacer visible la carga tributaria y el presupuesto destinado a poblaciones excluidas”.

⁷⁸ En los *Principios de Derechos Humanos en la política fiscal* se dispone en el Principio 7.2 que “...Los Estados deben asegurar que la información tributaria y presupuestaria cuente con criterios de clasificación y desagregaciones que permitan monitorear la política fiscal con perspectiva de derechos”. En forma complementaria, la Directriz 1 dice: “Publicar objetivos claros y medibles para la política fiscal (incluyendo metas de recaudo y progresividad), y hacer periódicamente un balance del progreso realizado y explicar toda desviación respecto de lo planificado; Contar con información y datos desglosados que sean fiables, oportunos, accesibles y completos, en un formato reutilizable, acerca del contexto macroeconómico, el presupuesto, etc.”.

⁷⁹ En relación con la posibilidad de comparar, más allá de que no lo relacione con la vigencia de los derechos humanos, El código de Transparencia Fiscal del FMI dispone los siguientes principios: “1.3.3. Revisiones históricas: Se divulgan y explican las revisiones significativas de las estadísticas fiscales históricas” y “1.4.3. Comparabilidad de los datos fiscales: Los pronósticos fiscales, los presupuestos y los informes fiscales se presentan sobre una base comparable, en la que se explica cualquier discrepancia”.

del país a fin de consagrar el derecho a la igualdad de oportunidades. Finalmente, entendemos que resulta exigible que el Estado no sólo suministre la información, sino que en los casos que no la posee, la obtenga y la procese. Se explica este deber en particular, porque existe una obligación del propio Estado de evaluar sus políticas en materia de derechos sociales a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones. Este estándar de producción y procesamiento de la información es más amplio que el previsto actualmente en la ley 27.275, pero creemos que se justifica cuando está en juego el monitoreo de los derechos sociales⁸⁰.

VI. El secreto fiscal y el derecho de acceso a la información pública en materia financiera

Una cuestión final es si resulta oponible el secreto fiscal, tal como está regulado en la ley

⁸⁰ Ley 27.275, art. 5.

1.683⁸¹, al acceso a la información pública⁸².

⁸¹ Ley 11.683, art. 101: “Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos. Los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos. Las informaciones expresadas no serán admitidas como pruebas en causas judiciales, debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en las cuestiones de familia, o en los procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen, o cuando lo solicite el interesado en los juicios en que sea parte contraria el Fisco Nacional, provincial o municipal y en cuanto la información no revele datos referentes a terceros. Los terceros que divulguen o reproduzcan dichas informaciones incurrirán en la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal, para quienes divulguen actuaciones o procedimientos que por la ley deben quedar secretos. No están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales. La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, dependiente del MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS, queda facultada para dar a publicidad esos datos, en la oportunidad y condiciones que ella establezca.

El secreto establecido en el presente artículo no regirá: a) Para el supuesto que, por desconocerse el domicilio del responsable, sea necesario recurrir a la notificación por edictos. b) Para los Organismos recaudadores nacionales, provinciales o municipales siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones. c) Para personas o empresas o entidades a quienes la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS encomiende la realización de tareas administrativas, relevamientos de

estadísticas, computación, procesamiento de información, confección de padrones y otras para el cumplimiento de sus fines. En estos casos regirán las disposiciones de los TRES (3) primeros párrafos del presente artículo, y en el supuesto que las personas o entes referidos precedentemente o terceros divulguen, reproduzcan o utilicen la información suministrada u obtenida con motivo o en ocasión de la tarea encomendada por el Organismo, serán pasibles de la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal. d) Para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos con otras Administraciones Tributarias del exterior, a condición de que la respectiva Administración del exterior se comprometa a: 1. Tratar a la información suministrada como secreta, en iguales condiciones que la información obtenida sobre la base de su legislación interna; 2. Entregar la información suministrada solamente a personal o autoridades (incluso a tribunales y órganos administrativos), encargados de la gestión o recaudación de los tributos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a los tributos o, la resolución de los recursos con relación a los mismos; (...) e) Para la autoridad competente de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por la República Argentina, cuando actúe en el marco de un procedimiento de acuerdo mutuo regulado en el Título IV de esta ley. f) Respecto de los balances y estados contables de naturaleza comercial presentados por los contribuyentes o responsables, atento a su carácter público. g) Para la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES) siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la prevención y fiscalización del fraude en el otorgamiento de prestaciones o subsidios que ese organismo otorgue o controle y para definir el derecho al acceso a una prestación o subsidio por parte de un beneficiario. La DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA dependiente de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS estará obligada a suministrar, o a requerir si careciera de la misma, la información financiera o bursátil que le solicitaran, en cumplimiento de las funciones legales, la DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS dependiente de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, la Comisión Nacional de Valores y el Banco Central de la República Argentina, sin que pueda alegarse respecto de ello el secreto establecido en el Título V de la Ley N° 21.526 y en los artículos 8°, 46 y 48 de

En primer lugar, cabe señalar que el secreto fiscal no estaba señalado expresamente en la ley 27.275 como una causal para denegar la información solicitada. Recordemos que las excepciones son de interpretación restrictiva y tienen carácter taxativo. Sin embargo, la ley 27.430⁸³ incluye al secreto fiscal como causal de denegación de la petición de acceso a la información pública, lo cual resulta asistemático, pero debemos reconocer su vigencia normativa. Desde ya, la previsión en otros cuerpos normativos erosiona el derecho de acceso a la información pública y atenta contra una regulación clara del ejercicio del derecho.

En segundo lugar, cabe analizar si resulta legítimo el secreto fiscal como causal de denegación en una sociedad democrática frente a una petición de acceso a la información pública.

Sin la pretensión de agotar el debate, sino sólo de dejarlo planteado y limitándonos a la petición de acceso a la información pública en materia financiera con la finalidad de controlar la vigencia de los derechos sociales, debemos remarcar que entendemos que la información de interés público no resulta alcanzada por el secreto fiscal tal como está regulado en la ley 11.683.

Podría ser relevante verificar los incumplimientos de deberes formales y

materiales de los contribuyentes, ya que afectan la recaudación de los recursos necesarios para implementar las políticas públicas destinadas a satisfacer los derechos sociales. Sin embargo, esta información no está alcanzada por el secreto fiscal. Del mismo modo, pueden ser publicados la nómina de los responsables y los montos ingresados, de acuerdo al art. 102 de la ley 11.683⁸⁴.

Asimismo, a fin de medir las ganancias de las grandes empresas y poder diseñar un sistema tributario con carácter progresivo resulta vital el acceso a los balances y estados comerciales, los cuales tampoco están bajo secreto fiscal de acuerdo a la ley 27.430⁸⁵.

Más allá que no está previsto, pero tampoco podría considerarse alcanzado por el secreto fiscal a los beneficiarios de algún tipo de exención personal u otro tipo de tratamiento tributario preferencial.

Tampoco está alcanzada la elaboración de estadísticas por el secreto fiscal, por lo cual, resultaría viable que se le solicite su confección si resulta necesaria para monitorear la actividad financiera y verificar el grado de cumplimiento de los derechos humanos.

Por último, el conocimiento del patrimonio y de los ingresos de los funcionarios públicos resulta de interés público, lo cual ya está previsto por la publicación de las declaraciones juradas patrimoniales, exigida por la ley

la Ley N° 17.811, sus modificatorias u otras normas legales pertinentes.

La información amparada por el secreto fiscal contenido en este artículo se encuentra excluida del derecho de acceso a la información pública en los términos de la ley 27.275 y de las leyes que la modifiquen, sustituyan o reemplacen.

La Administración Federal de Ingresos Públicos arbitrará los medios para que los contribuyentes y responsables, a través de la plataforma del organismo y utilizando su clave fiscal, compartan con terceros sus declaraciones juradas determinativas y documentación propia, presentadas por ellos mediante ese medio. El organismo recaudador no será responsable en modo alguno por las consecuencias que la transmisión de esa información pudiera ocasionar ni asegurará en ningún caso su veracidad.”

⁸² Al respecto, los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal* establecen en la Directriz 6 del Principio 7: “Limitar el secreto fiscal y realizar

estudios de impacto independientes, participativos y periódicos de los efectos extraterritoriales de sus políticas de secreto, indicando su metodología”.

⁸³ Ley 27.430, art. 222.

⁸⁴ Ley 11.683, art. 102: “EL PODER EJECUTIVO NACIONAL podrá disponer con alcance general y bajo las formas y requisitos que establezca la reglamentación, que los Organismos recaudadores de los impuestos a las ganancias, sobre los activos, sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico y al valor agregado, así como de los aportes y contribuciones al sistema nacional de seguridad social, publiquen periódicamente la nómina de los responsables de los mismos, indicando en cada caso los conceptos e ingresos que hubieran satisfecho respecto de las obligaciones vencidas con posterioridad al 1° de enero de 1991. A los fines de dicha publicación, no será de aplicación el secreto fiscal previsto en el artículo 101”.

⁸⁵ Ley 27.430, art. 221.

25.188⁸⁶, las cuales suelen ser similares a las presentadas ante el Fisco.

En consecuencia, no advertimos que el secreto fiscal pueda ser un obstáculo al acceso a la información pública relevante para verificar el grado de cumplimiento de los derechos humanos a través de la actividad financiera. Debe tenerse en cuenta que el secreto fiscal no deja de ser una excepción, por lo tanto, la información fiscal debe ser suministrada y el Estado es quién deba argumentar con suficiencia que los datos quedan alcanzados por esta excepción legal, de acuerdo a los estándares vigentes.

Esta cuestión fue objeto de análisis, como antes explicitamos, en el fallo “Olivera”⁸⁷. En ese caso se había solicitado la información relativa a una denuncia contra un contribuyente a la AFIP, en particular: “1.a. Fecha de orden de intervención. 1.b. Si se libraron requerimientos destinados a que el contribuyente aporte la información necesaria: 1.b.1) cantidad; 1.b.2) fecha; 1.b.3) número de identificación de requerimiento; 1.b.4) tipo de requerimiento; 1.b.5) si los requerimientos fueron contestados por el contribuyente; 1.c. Si se labraron actas en donde se dejó constancia de testimonios recabados por los inspectores o aporte de documentación efectuada por Autotrol S.A. 1. c. 1) cantidad; 1.c.2) fecha; 1.c.3) número de identificación; 1.d. Si se elaboró un informe final de inspección con los ajustes practicados: 1.d.1) fecha; 1.d.2) número de identificación; 1.e. Si se otorgó vista al contribuyente para su eventual conformación y presentación de declaraciones juradas rectificativas correspondientes”. La AFIP rechazó el planteo sobre la base del secreto fiscal previsto en la ley 11.683 y en la falta de

legitimación del peticionante, pese a ser denunciante.

Frente a la interposición de un amparo, el juez de primera instancia hizo lugar a la petición, con la salvedad del punto “1.b.4) tipo de requerimiento”. La AFIP apeló el decisorio y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal hizo lugar al planteo parcialmente considerando también que quedaba amparada por el secreto fiscal la información relativa a los puntos “1.b.5) si los requerimientos fueron contestados por el contribuyente” y “1.c. Si se labraron actas en donde se dejó constancia de testimonios recabados por los inspectores o aporte de documentación efectuada por Autotrol S.A. 1. c. 1) cantidad; 1.c.2) fecha; 1.c.3) número de identificación; 1.d. Si se elaboró un informe final de inspección con los ajustes practicados: 1.d.1) fecha; 1.d.2) número de identificación; 1.e. Si se otorgó vista al contribuyente para su eventual conformación y presentación de declaraciones juradas rectificativas correspondientes”. El criterio se basó en que estos puntos se vinculan con declaraciones o informes efectuados por el contribuyente y cuentan con información económica-patrimonial. Por el contrario, la información relativa a las tareas de fiscalización es de interés público.

La AFIP interpuso un recurso extraordinario federal que fue admitido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En ese precedente, el Máximo Tribunal, remitiéndose al dictamen de la Procuradora Fiscal, consideró que la información requerida es de interés público porque se refiere a la “actividad realizada por el organismo recaudador en el marco de un procedimiento tributario” y “permite el ejercicio de un adecuado control social sobre la celeridad

⁸⁶ Ley 25.188, art. 10: “El listado de las declaraciones juradas de las personas señaladas en el artículo 5° deberá ser publicado en el plazo de noventa días en el Boletín Oficial. En cualquier tiempo toda persona podrá consultar y obtener copia de las declaraciones juradas presentadas con la debida intervención del organismo que las haya registrado y depositado, previa presentación de una solicitud escrita en la que se indique: a) Nombre y apellido, documento, ocupación y domicilio del solicitante; b) Nombre y domicilio de cualquier otra persona u organización en

nombre de la cual se solicita la declaración; c) El objeto que motiva la petición y el destino que se dará al informe; y d) La declaración de que el solicitante tiene conocimiento del contenido del artículo 11 de esta ley referente al uso indebido de la declaración jurada y la sanción prevista para quien la solicite y le dé un uso ilegal. Las solicitudes presentadas también quedarán a disposición del público en el período durante el cual las declaraciones juradas deban ser conservada”.

⁸⁷ CSJN, Fallos 343:1663.

y diligencia con que las autoridades competentes cumplen con las obligaciones que el ordenamiento les impone”.

En lo relativo al secreto fiscal, el criterio sostenido es que su alcance se limita a las declaraciones o manifestaciones del contribuyente, comprendiendo también a los expedientes, actas, documentaciones y resoluciones donde se deje constancia⁸⁸. Sobre este punto, tal vez, hubiera sido necesario precisar la posibilidad de que se suministre la información con los datos cubiertos por el secreto fiscal tachados o borrados.

En forma complementaria, la CSJN consideró que la información vinculada con las actuaciones y conductas desplegadas por el Fisco Nacional no está alcanzada por el secreto fiscal. Finalmente remarcando que esta información debería estar al alcance de cualquier persona, sin ser relevante el carácter de denunciante.

En consecuencia, la CSJN ha tratado de armonizar la tensión entre el secreto fiscal y el derecho de acceso a la información pública

⁸⁸ “Se desprende del texto transcrito que el secreto fiscal regulado en la ley 11.683 es un instituto que ha sido consagrado para resguardar las documentaciones, manifestaciones y declaraciones que presenten y formulen los contribuyentes ante el organismo fiscal. Así, al interpretar tal precepto V.E. ha establecido que el sentido de la previsión consagrada en el actual art. 101 de la ley 11. 683 es llevar tranquilidad al ánimo del contribuyente, con la ineludible consecuencia de que cualquier manifestación que se formule ante la DGI será secreta. Se trata, pues, de la seguridad jurídica como medio decisivo establecido por el legislador para facilitar la adecuada percepción de la renta pública (Fallos: 237:355; 248:627; 250:530; 331:2305; 335:1417, entre otros). En este sentido, la Corte señaló que tal previsión legal no sólo alcanza a las declaraciones o manifestaciones que hayan podido formular los contribuyentes ante el órgano administrativo competente sino que comprende asimismo, a los expedientes, actas, resoluciones o documentos en los que consten o puedan constar tales declaraciones o manifestaciones (Fallos: 212:629; 248:627, entre muchos otros)”.

Este criterio es similar al fijado en el caso “FIA (expte. 23.330/1581 y otros) y otro c/ EN -Mº Economía-AFIP resol. IG 08/06 y otras s/ proceso de conocimiento” (Fallos 344:1411), con la particularidad que el planteo no se enmarcó en el

concluyendo que no habría contradicción. La información amparada por el secreto fiscal no tiene interés público. Por el contrario, cuando así lo tiene, porque se relaciona con la labor del Fisco, no resulta válido esgrimir el secreto fiscal. No advertimos que esta interpretación pueda ser un obstáculo al derecho de acceso a la información pública en materia financiera como garantía de los derechos humanos.

Sin perjuicio de lo cual en la Declaración de Atlanta y el Plan de Acción para el avance del derecho de acceso a la información⁸⁹ su dispuso que “cualquier persona debería tener el derecho de acceso a la información en poder de las grandes corporaciones con fines de lucro, cuando dicha información sea necesaria para el ejercicio o la protección de algún derecho humano”⁹⁰. En consecuencia, si se recepta tal estándar, podría evaluarse que se suministre la información que está en poder del Fisco, cuando no aportada por la empresa y resulta necesaria para satisfacer o garantizar un derecho humano. De acuerdo a este estándar, pareciera que el particular debiera, en su petición, señalar la

derecho de acceso a la información pública, sino en el ejercicio de las facultades legales del organismo.

⁸⁹ Atlanta, Georgia del 27 al 29 de febrero de 2008

⁹⁰ Principio 5. Debe tenerse en cuenta que la ley 25.675, cuando regula el derecho de acceso a la información ambiental incluye al sector privado (art. 16).

La Directriz 5 del Principio 7 de los *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal* dice: “5. Información de las empresas. Establecer mecanismos legales e institucionales para publicación de información fiscal por parte de las empresas. Cumplir, como mínimo con la agenda BEPS de la OCDE en temas de transparencia y en particular con el estándar mínimo de intercambio automático de información sobre las actividades de empresas multinacionales, y actualizar de forma permanente su legislación y prácticas institucionales a nuevos estándares en la materia. Solicitar un informe país por país a todas las empresas transnacionales con información sobre cantidad de empleados que trabajan de manera directa e indirecta, capital, ingresos, beneficios, e impuestos pagados, por jurisdicción en la que operan, que sea público cuanto menos para algunos sectores como el bancario. De fijarse umbrales mínimos de facturación para requerir dichos informes, ellos deben ser acorde a la realidad económica de cada país de forma de no desnaturalizar el requisito”.

vinculación entre la información requerida y la protección de un derecho fundamental, no bastando la mera alegación de acceder a la información.

LOS PRESUPUESTOS PARTICIPATIVOS Y LA POLÍTICA FISCAL, EN EL CONTEXTO DE LOS PRINCIPIOS DE LOS DERECHOS HUMANOS

Beatriz Monrroy López

I. Introducción

En la intersección entre la política fiscal y los derechos humanos, los presupuestos participativos emergen como una poderosa herramienta que promueve la realización de los principios fundamentales de los derechos humanos. Este artículo se adentra en la relación entre estos dos conceptos, explorando cómo los presupuestos participativos, en su esencia de participación ciudadana en la toma de decisiones presupuestarias, establecen un vínculo estrecho con la materialización de los derechos humanos.

En las páginas que siguen, desglosamos los elementos clave que conforman los presupuestos participativos y examinamos su relación intrínseca con los servicios públicos, un componente crucial de los derechos humanos. También exploramos cómo estos presupuestos pueden ejecutarse para garantizar el acceso a servicios esenciales, y en última instancia, fortalecer la promoción y protección de los derechos humanos.

Finalmente, adentrándonos en los principios de los derechos humanos en la política fiscal, analizamos cómo estos principios se manifiestan y se integran en la práctica de los presupuestos participativos. A través de este análisis, buscamos arrojar luz sobre la importancia de esta herramienta como un medio para asegurar un enfoque progresivo en el respeto y promoción de los derechos humanos en el marco de la política fiscal.

II. Elementos fundamentales en el proceso de elaboración de presupuestos participativos

Cada área geográfica posee particularidades que influyen en la forma en que se gobiernan y administran, y estas diferencias se deben a factores como su ubicación geográfica, niveles de educación y la industria local, entre otros. En este sentido, los presupuestos participativos no son una excepción a esta diversidad en su operación. Una de sus

características clave es su capacidad de adaptarse al contexto psicosocial de cada entidad que los adopta, lo que lleva a la formulación de reglas específicas para su correcto funcionamiento. Estas reglas se perfeccionan a medida que se adquieren experiencias y se identifican tanto los éxitos como las fallas.

Sin embargo, a pesar de esta adaptación, los presupuestos participativos comparten elementos comunes, los cuales son:¹

a) Instrumento de aprobación final del presupuesto: En este enfoque, la comunidad local tiene la responsabilidad de votar sobre una partida presupuestaria. Antes de esto, dicha partida pasa por un proceso de discusión y aprobación llevado a cabo por las autoridades locales competentes. Este proceso se limita a definir cómo se asignará el presupuesto, lo que garantiza que no se infrinjan las normativas que otorgan la exclusividad en la aprobación y discusión de estos fondos a los órganos de gobierno.

b) Participación directa: En la mayoría de los casos, la participación es inclusiva, sin requerir la afiliación a grupos, partidos o religiones, y sin limitaciones impuestas por las autoridades. En algunos casos, la participación se realiza a través de líderes comunitarios que representan a la colectividad ante las autoridades.

c) Órgano de control: Se crean consejos encargados de organizar y supervisar el proceso. Además, establecen el marco normativo que lo regula, incluyendo plazos, etapas, número de sesiones, temas a discutir y asignación de recursos presupuestarios. Los miembros de estos consejos son ciudadanos comunes.

¹ Cfr. Monrroy López, Beatriz, *Presupuestos Participativos en los Municipios del Estado de Morelos como efectos de la globalización*, Tesis doctoral Universidad Autónoma del Estado de Morelos, repositorio institucional del la Universidad: [Presupuestos participativos en los municipios del estado de Morelos como efectos de la globalización](#)

d) Circunscripción territorial: Los espacios se adaptan según los temas discutidos y su impacto en una población determinada, abarcando desde barrios, distritos o regiones, y, en el caso de México, delegaciones o colonias. Algunos programas también pueden incluir zonas regularizadas y asentamientos irregulares.

e) Presupuestos públicos dialógicos: Los miembros de la circunscripción territorial debaten cómo utilizar una partida presupuestaria para proyectos o programas que se consideren prioritarios mediante consenso comunitario.

f) Partida presupuestal específica: Se parte de un monto previamente aprobado del presupuesto público destinado a deliberación a través de los presupuestos participativos. Este monto puede variar desde el 1% (o menos) hasta el 100%, y en algunas experiencias, se reserva parte de los recursos para la operatividad del sistema o se obtienen fondos externos para este fin.

g) Transparencia presupuestaria: La falta de publicidad o dificultad para acceder al proceso de presupuesto participativo puede generar desconfianza y desinterés en futuras participaciones. Por lo tanto, se busca divulgar la información a través de reuniones públicas, folletos o medios de comunicación masiva, además de la rendición de cuentas.

h) Instrumento de planificación: Aunque la ejecución del gasto público se suele planificar a corto plazo, normalmente de uno a dos años, su objetivo es atender demandas inmediatas y necesarias, por lo que no siempre está vinculado a un plan de desarrollo local. Algunas experiencias operan sin depender de estos planes, mientras que otras pueden estar conectadas a ellos.

i) Sistema fiscalizador del presupuesto: Una vez aprobado el destino de la partida presupuestaria, se procede a su ejecución en obras y servicios prioritarios. Algunas experiencias establecen comisiones para supervisar licitaciones públicas y garantizar la transparencia de todo el proceso de desarrollo.

j) Dimensión institucionalizada: La operación de los presupuestos participativos puede depender tanto de la voluntad de las

autoridades administrativas locales y la gestión social, como de mandatos legales que pueden experimentar ajustes anuales en las reglas de funcionamiento.

En resumen, los presupuestos participativos son herramientas de gestión pública que se ajustan a las particularidades de cada demarcación territorial, tomando en consideración factores como la geografía, educación e industria locales. A pesar de estas variaciones, presentan elementos comunes que los definen y que son fundamentales para su funcionamiento exitoso. Estos elementos comunes reflejan principios de participación ciudadana, transparencia y responsabilidad en la toma de decisiones presupuestarias, lo que demuestra la versatilidad y la eficacia de este enfoque en la administración pública a nivel local.

III. La satisfacción de bienes y servicios, el eje central de las políticas públicas

A nivel global, los representantes de los países han buscado herramientas eficaces y eficientes que permitan una justa distribución de la riqueza, así como erradicar las causas de exclusión y marginación. Además, se ha perseguido que las políticas fiscales empleadas para lograr dicho fin respeten, garanticen y salvaguarden los derechos humanos.

Existe una intrínseca y fundamental relación entre los servicios públicos y los derechos humanos. Los servicios públicos desempeñan un papel esencial en la protección, promoción y realización de los derechos humanos, ya que contribuyen al desarrollo personal y social al grado de reconocerlos como derechos humanos. La Organización de las Naciones Unidas ha considerado el agua, la energía y el gas como derechos humanos; consecuentemente, es imperativo que estén al alcance de todos con costos razonables. Estos servicios inciden directamente en la alimentación, salud, educación, vivienda, entre otros, y, por ende, en la dignidad humana².

² Dal Santo, D. (2020). "Los servicios públicos como derechos humanos". Revista Perspectivas de las

El reconocimiento internacional de los servicios públicos como base de los derechos humanos descansa en la Convención Americana sobre los Derechos Humanos, que consagra la prerrogativa de vivir en un medio ambiente sano y contar con los servicios públicos. Así, la posibilidad de alcanzar la dignidad humana depende del acceso que las personas tengan a bienes y servicios públicos. Por lo tanto, la imposibilidad de acceder a ellos o la falta de su adecuada prestación, suficiente y regular, implica someter a las personas a situaciones de marginalidad, pobreza y exclusión social que atentan contra sus derechos humanos³.

Más allá de lo señalado, la prestación de bienes y servicios también tiene implicaciones en el derecho a la ciudad como derecho humano, donde se generen las condiciones que posibiliten la distribución equitativa de los recursos, que respondan a las necesidades humanas, donde el protagonista de la ciudad sea la persona y que englobe aspiraciones de vivir en un espacio colectivo, con una administración local elegida democráticamente, cuya política pública sea el respeto de los derechos humanos de sus habitantes y que asegure la realización de su vida política, social, económica y medioambiental. Lo anterior implica reivindicar el papel de las autoridades para planificar e implementar políticas públicas que prevengan la vulneración de los derechos humanos⁴.

Así, una de las razones por las que se ha luchado constantemente contra la pobreza no solo radica en los problemas de bienestar de los ciudadanos, sino en el impacto económico del país. Solo por mencionar, un gobierno que no garantiza el bienestar social corre el riesgo

de soportar cargas económicas más graves, como tener que ser asistencialista, ya que sus ciudadanos, al verse limitados en proveerse de ingresos para satisfacer sus necesidades básicas, tendrán que recurrir a la asistencia de su gobierno, que se verá obligado a garantizarles salud, educación, vivienda, es decir, los derechos humanos que sus legislaciones y tratados internacionales reconocen, ya sea de forma solidaria por el deber moral o mediante estrategias de litigio que los compelerán a cumplir con dicha obligación.

Lograr dotar a los ciudadanos de ingresos, bienes y servicios que les permitan cubrir sus necesidades básicas resulta esencial para el desarrollo no solo de la persona, sino del país. Por un lado, los ciudadanos tendrán los ingresos para proveerse de satisfactores básicos y acceder a los derechos humanos esenciales como salud, educación, trabajo, entre otros; mientras que el Estado tendrá la posibilidad de atraer inversiones, desencadenando otros beneficios como la generación de fuentes de trabajo, ingresos, acceso a bienes o servicios a mejor precio y calidad debido al impacto de la oferta y la demanda, entre otros.

Cuando se cumplen estos deberes, se garantiza el derecho humano a la ciudad y a los servicios públicos. Por lo tanto, su prestación debe ser la base fundamental de la política fiscal, disminuyendo el problema de la pobreza y exclusión social en busca de la distribución equitativa de la riqueza, debido a su relación con la dignidad humana.

IV. La ejecución de los derechos humanos a través de la aplicación de presupuestos participativos

El origen de los presupuestos participativos, concebidos como un proceso de democracia directa, voluntaria y universal en el cual la comunidad discute y decide sobre el destino de una partida presupuestal y las políticas públicas, priorizando el gasto público y controlando su gestión, se debió a distintos

Ciencias Económicas y Jurídicas. Vol. 10, N° 2 (julio-diciembre). Santa Rosa: FCEyJ (UNLPam); EdUNLPam; PP. 173, 174.

³ C. Darcy, Norberto, " *Los servicios públicos esenciales y la satisfacción de los derechos humanos*", Revista Éforos, Instituto Latinoamericano del Ombudsman -Defensorías del Pueblo (ILO), , IIª época n° 3, año 2017, p. 33

⁴ Pacheco Acuña, Vanessa María, " *El derecho a la ciudad como derecho humano*", Revista de la Facultad de Derecho de México, Tomo LXXI, Número 279, Enero-Abril 2021, pp. 492, 493.

factores.⁵ En países como Brasil, su origen e implementación obedecieron a crisis económicas que enfrentaba en los años 80, donde la desigualdad y la necesidad social eran evidentes. Por lo tanto, esto fue resultado de la lucha por ganar la confianza de los ciudadanos y abordar los problemas de la demanda de servicios públicos y la pobreza⁶.

El sistema político y su cultura se caracterizaron por la marginación política y cultural, con un predominio del control estatal sobre la sociedad civil. Esto limitó la participación de la sociedad en la esfera pública, creando un entorno democrático artificial que obstaculizó la formación de ciudadanos con la capacidad de tomar decisiones, ejercer sus derechos civiles y participar de manera autónoma en la vida pública. Además, la población se enfrentaba a profundas desigualdades sociales, llegando a ser considerada, según el Banco Mundial, como una de las sociedades más injustas del mundo⁷.

Hasta el año 2002, varios gobiernos de Porto Alegre demostraron a través de acciones los resultados positivos de este proceso. La tasa de pobreza se redujo notablemente, pasando del 46% de la población que tenía acceso a estructuras de alcantarillado en 1989 al 84% con sistemas de cloacas en 2002. El acceso de las unidades familiares al agua tratada y el saneamiento básico aumentó en un 99.5%, cuando en un principio solo contaban con el 94%. La proporción de aguas tratadas también se incrementó significativamente, pasando de un 2% al 75.5%. El déficit de pavimentación se redujo a la mitad entre 1989 y 2003, y la matriculación en escuelas de nivel infantil, elemental y medio se triplicó, aumentando de 18,000 a más de 55,000 estudiantes matriculados. Esto también impulsó la

construcción de escuelas, que pasaron de 29 a 92.⁸

Los resultados previamente mencionados guardan una estrecha relación con el respeto a los derechos humanos fundamentales, que incluyen la participación ciudadana, el acceso al agua, la salud y la educación, entre otros. De este modo, el impacto indirecto de asignar recursos económicos a necesidades específicas desempeñó un papel crucial en la reducción de las violaciones a las que las personas estaban siendo sometidas en esa época, cumpliendo así con los objetivos planteados en su ejecución.

Argentina, por su parte, enfrentó circunstancias similares al implementar los presupuestos participativos. El contexto estuvo marcado por la crisis económica que se desató en los años 90. Durante este período, la tasa de desempleo se disparó, pasando de 6.3% en 1992 a un alarmante 18.3% en 2001, lo que significaba que aproximadamente una de cada dos personas en edad laboral experimentaba dificultades para encontrar empleo. En cuanto a la seguridad social, se observó una disminución en su alcance, ya que la cobertura se redujo del 71% en 1992 al 56% en 2001. De manera similar, la cobertura del seguro médico cayó del 68% al 55% durante el mismo período. En lo que respecta al ingreso real, entre 1992 y 1996 se registró una reducción del 7.1%. A partir de 1998, cada familia experimentó una pérdida adicional del 13% en sus ingresos reales, alcanzando su punto más crítico en 2001⁹.

Es evidente que la crisis socavaba el derecho fundamental a la dignidad humana, ya que el Estado no podía garantizar el acceso mínimo a recursos mediante un empleo remunerado, lo que afectaba otros derechos humanos esenciales como la alimentación, la vida y la salud. La escasez de recursos disminuía la capacidad económica de adquirir bienes y servicios esenciales, dejando a las personas en

⁵ UN-HABITAT, *¿Qué es y cómo se hace el Presupuesto Participativo?* 72 respuestas a Preguntas Frecuentes sobre Presupuestos Participativos Municipales, Quito 2004, p. 20

⁶ DE SOUSA SANTOS, Boaventura, *Democracia y participación. El ejemplo del presupuesto participativo de Porto Alegre*, 1ª ed., Ed. Abya-Yala, Quito Ecuador, 2004, p. 17.

⁷ Idem.

⁸ Ministerio del Interior, *Lineamientos sobre presupuestos participativos*, Dirección para la Democracia, participación ciudadana y acción comunal, Bogotá Colombia, 2016-2017 P. 10.

⁹ UNICEF, *Efectos de la crisis en Argentina. Las políticas del Estado y sus consecuencias para la infancia*, Noviembre 2006, Argentina, P. 3.

situaciones de pobreza y sin la satisfacción de los derechos humanos mencionados.

En este contexto, tanto Argentina como Brasil se vieron obligados a desarrollar herramientas para abordar no solo los desafíos económicos, sino también los políticos que enfrentaban. Vieron en los presupuestos participativos una vía para alcanzar este objetivo y restaurar la confianza de sus ciudadanos en el poder estatal, creando así condiciones para aumentar la base contributiva.

A diferencia de México, en la delegación Tlalpan, la implementación de los presupuestos participativos respondió a la necesidad de establecer un programa que priorizara y supervisara la obra pública, además de fomentar una mayor participación ciudadana en los asuntos públicos¹⁰. Aunque México también se ha enfrentado a problemas de pobreza y exclusión social, su motivación para introducir los presupuestos participativos se centró más en la idea de crear condiciones innovadoras en la gobernanza, lo que tuvo un impacto indirecto en la promoción de derechos humanos como la participación ciudadana y la satisfacción de necesidades básicas a través de la ejecución de proyectos de obra pública.

En el Municipio de Cuernavaca, ubicado en el Estado de Morelos, México, se llevó a cabo una reforma constitucional el 14 de agosto de 2019, la cual introdujo los presupuestos participativos como un medio de participación ciudadana. No obstante, es fundamental destacar que el estado enfrenta desafíos significativos en términos de pobreza y exclusión social, los cuales no se asemejan al contexto en el que se implementaron los presupuestos participativos en Porto Alegre, Brasil. Por lo tanto, me atrevo a sugerir que la motivación detrás de esta iniciativa parece estar más vinculada a consideraciones políticas. A pesar de que han transcurrido tres años desde la implementación de esta reforma, no se ha observado un esfuerzo significativo por parte de los promotores de la reforma para crear las condiciones necesarias para la práctica efectiva de los presupuestos

participativos. Además, es importante destacar que el control y la supervisión de su implementación siguen bajo la responsabilidad del Gobierno del Estado, lo que restringe la autonomía de los municipios en este proceso. Sin embargo, es digno de reconocimiento que existe un motivo evidente, a saber, que podría servir como un instrumento para contribuir al desarrollo económico de las personas que se encuentran en situaciones de pobreza y exclusión social, ya que son los únicos actores a quienes se les permite participar en esta práctica¹¹.

En este contexto, varios factores han impulsado a los países a adoptar los presupuestos participativos, y a pesar de las diferencias iniciales, los resultados son en gran medida similares. La implementación de este enfoque involucra la participación de los ciudadanos para identificar necesidades no abordadas por las autoridades y determinar las prioridades a través de una asignación presupuestaria específica. La ejecución de proyectos públicos, sin lugar a duda, contribuye a garantizar los derechos humanos, como la participación ciudadana, la vida y la alimentación.

Dependiendo del tipo de proyecto, se promueven distintos aspectos de los derechos humanos. Por ejemplo, si la ciudadanía opta por desarrollar una huerta sustentable, es posible que no sea una prioridad para el gobierno, pero sí lo es para los ciudadanos, ya que esto puede asegurar su propio desarrollo y fomentar la producción de alimentos asequibles. Esto ejemplifica cómo el presupuesto participativo es una herramienta que posibilita la ejecución de obras y servicios que impactan directa o indirectamente en el bienestar social y, con ello, en el respeto de los Derechos Humanos.

Se confirma lo anterior, ya que algunos de los elementos que permiten esta influencia se basan en un modelo institucional-distributivo que promueve la integración social a través de

¹⁰ Ziccardi, Alcia (coord.), *Participación ciudadana y políticas sociales del ámbito local*, 1ª ed., Ed. UNAM, México 2004, pp. 434-439.

¹¹Cfr. *Ley de presupuestos participativos del Estado de Morelos*, Consejería Jurídica del Poder Ejecutivo del Estado de Morelos, publicada el 26 de febrero del 2020, en el Periódico Oficial 5786 "Tierra y Libertad".

un sistema de bienestar con objetivos claramente definidos:¹²

a) Redistribución de recursos entre diferentes grupos a lo largo de las generaciones.

b) Compensación económica y en servicios para aquellas personas que han sufrido injusticias o que no pueden satisfacer sus necesidades de bienestar por sí mismas.

c) Universalidad y estandarización en la provisión de servicios, eliminando criterios de elegibilidad y subsidiariedad.

d) Centralización total de la administración y los recursos del bienestar en las regiones.

e) Gestión del bienestar a nivel local a través de Consejos Locales de Bienestar Social, establecidos mediante una Ley de Bases del Régimen Local, con representación de los sectores sociales, gubernamentales y económicos locales.

En tal sentido, el presupuesto público desempeña un papel crucial en la promoción de esta integración si se planifica y ejecuta de manera adecuada. La limitación de recursos económicos hace que sea necesario desarrollar un presupuesto de gastos óptimo, lo cual se puede lograr mediante dos técnicas:

La determinación del gasto, que debe considerar:

a) El nivel de servicios públicos requeridos por la población.

b) La cantidad de recursos que deben transferirse de un grupo a otro para lograr un nivel deseado de equidad.

c) La fase actual del ciclo económico y las dificultades coyunturales que enfrentamos.

d) La inversión de recursos en el desarrollo, con el propósito de aumentar la productividad abordar los problemas estructurales a largo plazo del país.

La asignación de recursos debe basarse en una evaluación rigurosa de proyectos y la selección de alternativas que proporcionen el mayor bienestar a la comunidad al menor costo social posible.

En última instancia, la exclusión social y la pobreza no se reducen simplemente mediante cambios en las perspectivas individuales, sino más bien a través de políticas encaminadas a

lograr una distribución más equitativa de la riqueza y los recursos en toda la sociedad.

V. Los presupuestos participativos y la política fiscal, en el contexto de los principios de los derechos humanos

En el esfuerzo por desarrollar buenas prácticas de gobierno, reformas legales, políticas públicas y otras iniciativas gubernamentales destinadas a la promoción, protección y salvaguardia de los derechos humanos, se han establecido quince principios de derechos humanos en la política fiscal. Estos principios sirven como guía para garantizar el acceso a la protección y el cumplimiento de los derechos humanos. En este artículo, nos centraremos en nueve de estos principios, ya que están estrechamente relacionados con las acciones implementadas por países como México, Argentina y Brasil a través de programas e instituciones jurídicas conocidas como presupuestos participativos. Estos presupuestos participativos se consideran un instrumento fundamental para fomentar la plena participación ciudadana y abordar problemas de exclusión social. En este sentido, nos enfocaremos en los principios que se consideran más relevantes, dado que existe una clara interconexión entre estos principios y los presupuestos participativos en relación con los derechos humanos.¹³

V.1. Principio 1: “La realización de los derechos humanos debe ser una finalidad fundamental de la política fiscal”

Este principio establece que las decisiones y acciones de los actores políticos relacionados con la recaudación y distribución de los recursos públicos deben centrarse en la promoción y el respeto de los derechos humanos. En este sentido, los presupuestos participativos respaldan esta premisa, ya que permiten la participación de los ciudadanos en

¹² Cfr. Monrroy López, Beatriz, *op. Cit.*

¹³ Cfr. Comité Impulsor de la Iniciativa por los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

la asignación de recursos y la toma de decisiones sobre el gasto público¹⁴.

De hecho, cuando las autoridades optan por implementar presupuestos participativos, ya sea a través de legislación o políticas públicas, están contribuyendo a la promoción y el respeto de los derechos humanos. Independientemente de la metodología empleada por los países, estos procesos crean las condiciones para fomentar el derecho humano a la participación ciudadana. Por ejemplo, en Argentina y Brasil, se utilizan asambleas para discutir, priorizar y elegir proyectos, mientras que en México se lleva a cabo una elección directa mediante votación electrónica o en formato impreso para seleccionar propuestas.

Además, cuando se asigna una suma específica de dinero para la ejecución de obras públicas prioritarias, se materializa el respeto y la promoción de los derechos humanos. Esto garantiza un mínimo de recursos públicos destinados a la realización de bienes y servicios que, sin duda, impactarán en el bienestar de la sociedad y, por ende, en los derechos humanos.

Los presupuestos participativos suelen abarcar áreas de competencia municipal, como salud, agua, mercados, parques y servicios de panteón, entre otros. Cada uno de estos servicios está diseñado para mejorar las condiciones de bienestar de los ciudadanos y, en consecuencia, garantizar el derecho humano a la dignidad a través del acceso a oportunidades de esparcimiento, desarrollo económico y servicios de salud, entre otros.

Bajo este contexto, esta práctica se fundamenta en la idea de que la asignación de recursos públicos debe reflejar las necesidades y prioridades de la población. Esto significa que los ciudadanos pueden expresar sus necesidades y preferencias en relación con los derechos humanos a través de este proceso. Por lo tanto, estos presupuestos participativos pueden ser utilizados para garantizar que los derechos humanos se tomen en consideración

en el proceso de toma de decisiones presupuestarias.

Al permitir que la ciudadanía participe en la identificación de necesidades y prioridades en sus comunidades, los presupuestos participativos pueden llevar a la asignación de recursos para proyectos y programas que contribuyan directamente a la realización de los derechos humanos, como el acceso a la educación, la salud, la vivienda y otros servicios esenciales. En última instancia, esto facilita la implementación de políticas fiscales orientadas hacia la realización de los derechos humanos al involucrar a la comunidad en la toma de decisiones y garantizar el uso efectivo de los recursos para promover y proteger esos derechos.

V.2. Principio 2: “Las obligaciones de respetar, proteger y garantizar los derechos exigen un rol activo y un fortalecimiento del Estado, y limitan la discrecionalidad estatal en materia de política fiscal”

El principio anterior resalta la imperativa necesidad de que el Estado juegue un papel activo en la protección de los derechos humanos. En este contexto, considero que los presupuestos participativos son una herramienta fundamental para contribuir a este objetivo, ya que fortalecen la participación del Estado y, al mismo tiempo, reducen su discrecionalidad en asuntos de política fiscal.

La forma en que el Estado asume un rol activo en la realización de los derechos humanos a través de los presupuestos participativos es a través del desarrollo de esta práctica. En la mayoría de las experiencias, es el Estado quien colabora con la ciudadanía en la toma de decisiones sobre la asignación de recursos, brindando acompañamiento durante todo el proceso. Es decir, debe mantener un contacto constante con la ciudadanía para la organización de esta práctica, proporcionando, si es necesario, insumos y apoyo técnico en la preparación y ejecución. Los ciudadanos a menudo carecen de conocimientos técnicos y legales para evaluar la disponibilidad de fondos, la viabilidad de un proyecto o la organización de procesos de selección, y es en

¹⁴ AYALA SÁNCHEZ, Alfonso (coord.), *Nuevas avenidas de la democracia contemporánea*, 1a ed., UNAM México 2014, p. 77.

este punto donde el Estado desempeña un papel crucial¹⁵.

En lugar de llevar a cabo acciones unilaterales, tanto por parte del Estado como por parte de la ciudadanía, se fomenta una colaboración activa entre el gobierno y la sociedad civil con el objetivo de abordar de manera efectiva las necesidades y prioridades de la comunidad. Esto garantiza una toma de decisiones más informada y una ejecución más efectiva de proyectos que impactan directamente en la realización de los derechos humanos.

Por otro lado, el Estado se fortalece gracias a la transparencia, la rendición de cuentas y la eficiencia en la gestión de los recursos públicos que esta práctica favorece. El proceso de presupuestos participativos no se limita a la elección de la obra a realizar; además, incluye la formación de comisiones de vigilancia que se encargan de dar seguimiento a la ejecución de las obras. En otros casos, un representante de la autoridad asiste a las asambleas para rendir cuentas. Esto puede llevar a una gestión más efectiva y, en última instancia, a un Estado más sólido y capaz de cumplir sus obligaciones en materia de derechos humanos.¹⁶

Finalmente, cuando la autoridad decide asignar un presupuesto público destinado a los presupuestos participativos, dicha partida presupuestal no puede ser modificada ni destinada a otro propósito. Esto limita la discrecionalidad estatal, ya que las decisiones sobre el gasto público ya no son tomadas exclusivamente por el gobierno de manera unilateral. En cambio, están sujetas a un proceso más transparente y participativo, lo que reduce la posibilidad de que se tomen decisiones que puedan ser perjudiciales para los derechos humanos.

V.3. Principio 3: “Los Estados deben asegurar que su política fiscal sea socialmente justa”

La política fiscal puede considerarse socialmente justa cuando se diseña e implementa de manera que promueva la equidad y la justicia social. Esto se justifica cuando se logra una eficiente administración de los ingresos y los gastos públicos (finanzas sanas). A través del pago de contribuciones, a mayores ingresos corresponden mayores cargas tributarias que deben soportarse, lo que permite la distribución de la riqueza. En el presupuesto público, se puede lograr asignando los recursos públicos a programas de bienestar social, educación, atención médica y otros servicios. Esto garantiza que todos tengan acceso a servicios esenciales, independientemente de su situación económica. Para mantener unas finanzas sanas, los gobiernos tienen la obligación de administrar eficientemente los recursos públicos y a través de un gobierno democrático, cumplir con las necesidades de los gobernados.¹⁷

Como mencioné anteriormente, en algunos países, como Porto Alegre, Brasil, los presupuestos participativos han promovido la justicia social en la política fiscal al involucrar a la ciudadanía en la toma de decisiones. Han contribuido a la reducción de desigualdades al mejorar las condiciones de vida a través del uso de recursos públicos para cubrir necesidades básicas. Esto ha resultado en una mayor transparencia y rendición de cuentas en la gestión de los recursos públicos, gracias a la estrecha colaboración entre la ciudadanía y el Estado, desde la asignación hasta la ejecución de los fondos asignados a esta práctica.

Los presupuestos participativos están diseñados para que la sociedad civil participe activamente en la asignación de recursos públicos. En estos procesos, se toman decisiones sobre cómo se gasta el dinero público a través de reuniones en las que se

¹⁵ Cfr. GANUZA FERNÁNDEZ, Ernesto (et. al.), *Democracia y presupuestos participativos*, Icaria Editorial S.A., Barcelona, 2003.

¹⁶ Cfr. Prefeitura Municipal de Porto Alegre, *Regimento Interno Critérios Gerais, Técnicos e Regionais - 2015/2016*, Julho de 2015, traducción propia.

¹⁷ CANO ORTIZ, Dulce, “*El presupuesto público social orientado al desarrollo humano integral*”, *Ciencia administrativa*, Número 2 Año 2008, LATINDEX, P. 52, 53.

identifican necesidades y se seleccionan prioridades. Esto contribuye a una política fiscal más justa, ya que se evita la concentración de recursos en áreas que no benefician a la mayoría de la población. Además, permite abordar las desigualdades sociales y económicas al asignar recursos a proyectos y programas que benefician a las poblaciones más vulnerables, como es el caso de Morelos, donde se implementó esta figura cuyo acceso sólo correspondería a personas que se encuentran en una situación de exclusión social.¹⁸

Este enfoque se alinea con la idea de una política fiscal socialmente justa, ya que busca reducir las disparidades económicas y garantizar que los recursos fiscales se utilicen para mejorar la calidad de vida de todos los ciudadanos.

En conclusión, una política fiscal socialmente justa se basa en la equidad, la transparencia y la participación de la sociedad en la asignación de recursos públicos. Para lograrla, es esencial mantener unas finanzas públicas saludables y garantizar que los impuestos se distribuyan de manera proporcional a los ingresos, permitiendo así una distribución de la riqueza más equitativa. Además, los presupuestos participativos, como se ha demostrado en lugares como Porto Alegre, Brasil, desempeñan un papel fundamental al involucrar a la ciudadanía en la toma de decisiones y al asignar recursos a proyectos que beneficien a las poblaciones más vulnerables.

Este enfoque no solo promueve la justicia social, sino que también fortalece la democracia al permitir que los ciudadanos tengan un mayor control sobre cómo se gastan los fondos públicos. En última instancia, una política fiscal socialmente justa busca no solo reducir las desigualdades económicas, sino también mejorar la calidad de vida de todos los ciudadanos, garantizando el acceso a servicios esenciales sin importar su situación económica.

V.4. Principio 5: “Los Estados deben eliminar las discriminaciones estructurales y

promover la igualdad sustantiva a través de su política fiscal, incorporando de forma transversal las perspectivas de las poblaciones discriminadas en su diseño e implementación, y adoptando acciones afirmativas cuando sea necesario”

Si las políticas fiscales no destinan recursos adecuados a servicios públicos esenciales que tengan impacto en los derechos humanos, como la educación, la atención médica, la vivienda, entre otros, esto puede afectar de manera desproporcionada a los grupos marginados y crear desigualdades estructurales en el acceso a oportunidades y servicios básicos.

Es por ello que este principio sugiere que los Estados puedan implementar acciones afirmativas para corregir o compensar las desigualdades que se han presentado o persisten en relación a los grupos que han sido excluidos. Por lo tanto, se busca llevar a cabo políticas específicas diseñadas para atender las necesidades particulares de estos grupos sociales.

En efecto, los presupuestos participativos se caracterizan por ser procesos flexibles, sin mayores condicionantes ni criterios selectivos que puedan desincentivar el interés de la sociedad en elegir el tipo de obra y cómo se utilizan los recursos públicos. La única limitación radica en que los proyectos cumplan con los requisitos financieros, técnicos, ambientales y legales necesarios para su desarrollo.

De esta manera, cualquier persona puede acceder a estos procesos, y en el caso particular del Estado de Morelos, se orientan especialmente hacia los grupos históricamente discriminados. Esto permite que los Estados implementen acciones afirmativas al facilitar la celebración de presupuestos participativos orientados a grupos que han enfrentado discriminación a lo largo de la historia, como minorías étnicas, personas con discapacidades, mujeres, entre otros.

En efecto, al asignar recursos de manera específica y estratégica para que los grupos que se colocan en situación de exclusión social puedan participar para identificar y elegir proyectos que cubran sus necesidades, por ejemplo, recursos para la educación en áreas

¹⁸ Cfr. Ley de presupuestos participativos del Estado de Morelos, Op. Cit.

desfavorecidas o programas de atención médica para grupos vulnerables, se abordan las desigualdades y se promueve la igualdad al incluir la inversión en infraestructura o servicios a comunidades desatendidas.

Por lo tanto, se promueve la realización de presupuestos participativos en los que estos grupos minoritarios sean los actores principales, identificando sus propias necesidades y prioridades. Esto se convierte en una herramienta para fomentar la igualdad y eliminar las discriminaciones sistémicas, asegurando que las decisiones fiscales tomen en cuenta las realidades y necesidades de las poblaciones marginadas y adoptando medidas específicas cuando sea necesario para corregir desigualdades históricas.

En consecuencia, los presupuestos participativos se erigen como una herramienta para eliminar la discriminación estructural y promover la igualdad sustantiva. Esto se logra al no solo permitir que las poblaciones marginadas expresen sus necesidades y prioridades en el proceso, sino también al asegurar que las políticas y proyectos se adapten a las realidades de las personas que históricamente han sido excluidas.

V.5. Principio 7: “La política fiscal debe ser transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas. Las personas tienen derecho a la información fiscal”

La transparencia, la participación, la información fiscal y la rendición de cuentas son los principales pilares reflejados en los presupuestos participativos.

De acuerdo con las Naciones Unidas, los Estados, al tener obligaciones de derechos humanos, deben considerar principalmente tres puntos clave en el proceso presupuestario, a saber:

1. El gobierno debe establecer mecanismos inclusivos para permitir la participación de la sociedad civil y el público en todas las fases del proceso presupuestario.

2. Esto implica la disponibilidad oportuna de documentos clave del presupuesto para que la sociedad pueda contribuir efectivamente.

3. Además, la información presupuestaria relevante debe presentarse en un formato comprensible para el público en general.

En cuanto a la rendición de cuentas, se consideran como puntos clave para el cumplimiento de los derechos humanos:

1. Las instituciones encargadas de auditorías deberían incluir en sus evaluaciones un análisis sobre el cumplimiento de las obligaciones de derechos humanos por parte del gobierno, que incluya los recursos disponibles para su cumplimiento sin condicionantes de disponibilidad ni discriminación.

2. El uso del máximo de los recursos disponibles para dicho fin.

3. Inclusión de información relevante sobre cómo se cumplió con la obligación en la formulación y ejecución del presupuesto.¹⁹

En este sentido, en los presupuestos participativos se establecen dichos mecanismos inclusivos al momento de que la participación ciudadana se mantiene como un elemento constante en todo el proceso. A pesar de que cada experiencia refleja diferentes niveles de participación ciudadana, como se observa en Brasil y Argentina, donde se asegura una participación a través del diálogo, permitiendo que cada individuo exprese sus intereses e inquietudes, no limitándose únicamente a la elección de una propuesta. En contraste, en México, la participación es un tanto más limitada, ya que los ciudadanos no se reúnen para debatir o deliberar sobre proyectos, sino que su participación se limita a la votación. Aunque lo ideal sería promover una participación dialogada, independientemente de la metodología utilizada, se garantiza que las personas puedan intervenir y tomar decisiones.

Sin embargo, es indudable que uno de sus rasgos característicos es que representan un mecanismo de participación ciudadana en la política fiscal. Permiten que las personas influyan en las decisiones fiscales al involucrarse en la identificación de

¹⁹ Cfr. Naciones Unidas, *Haciendo realidad los derechos humanos a través de los presupuestos gubernamentales*, Diseñado e impreso en las Naciones Unidas, Ginebra, Nueva York 2017, PP. 49, 155, 156.

necesidades, la selección de proyectos y la asignación de recursos. Esto fomenta la participación de la sociedad en todo el proceso de toma de decisiones fiscales, desde las asambleas donde participan en la elaboración, análisis, discusión y elección de proyectos, hasta el seguimiento de la ejecución de las obras.

Respecto a la disponibilidad efectiva de documentos en un formato comprensible, también se encuentra presente, lo cual se relaciona con la rendición de cuentas. En efecto, en Argentina y Porto Alegre, Brasil, las autoridades presentan información sobre los recursos disponibles durante las asambleas, mientras que en México, a través de las convocatorias que se publican, lo cual es fundamental, ya que la toma de decisiones depende del monto asignado. Lo mismo acontece cuando se elaboran y eligen los proyectos, se publica información clara sobre los montos que se asignarán a cada uno, es decir, cómo se está realizando el gasto. Ahora bien, dicha información se presenta en un lenguaje comprensible, ya que los participantes son sectores de la sociedad que carecen de conocimientos técnicos que les permitan comprender la información. Incluso acuden a personas con conocimientos técnicos para que les brinden apoyo en la elaboración de los proyectos.

Es aún más significativo que una vez que finaliza el proceso, los ciudadanos continúan teniendo acceso a información que rastrea el progreso de las obras públicas hasta su conclusión. Esto implica que las autoridades están en constante rendición de cuentas durante la ejecución, ya que comités de ciudadanos se forman para supervisar y dar seguimiento a cómo se han gastado los recursos públicos de acuerdo con las prioridades establecidas en los presupuestos participativos. Esta continua evaluación del desempeño garantiza que los recursos públicos se utilicen de manera eficaz, fortaleciendo así la confianza en el proceso y en la gestión de los fondos públicos.

En conclusión, los presupuestos participativos son una herramienta fundamental en la promoción de la transparencia, la participación ciudadana, la información fiscal y la rendición

de cuentas en los procesos gubernamentales. Estos mecanismos permiten que la sociedad influya en la toma de decisiones fiscales, desde la identificación de necesidades hasta la asignación de recursos y el seguimiento de proyectos. Además, cumplen con los estándares de derechos humanos al promover la inclusión, la disponibilidad de información en formatos comprensibles y la rendición de cuentas efectiva.

Aunque la implementación de presupuestos participativos puede variar en su nivel de participación y en la metodología utilizada, su importancia radica en su capacidad para empoderar a los ciudadanos y garantizar que los recursos públicos se utilicen de manera eficaz y acorde a las necesidades de la comunidad. Esto fortalece la confianza en la gestión de fondos públicos y en el proceso gubernamental en su conjunto.

En un mundo donde la participación ciudadana y la transparencia son esenciales para la toma de decisiones democráticas, los presupuestos participativos representan un ejemplo concreto de cómo se pueden cumplir los principios de los derechos humanos en el ámbito fiscal. Al fomentar la colaboración entre el gobierno y la sociedad, se promueve una gestión más justa y equitativa de los recursos públicos, lo que contribuye a la construcción de sociedades más inclusivas y responsables.

V.6. Principio 8: “Los Estados deben adoptar todas las medidas financieras y fiscales necesarias para dar efectividad a los derechos humanos, dentro de un marco fiscal sostenible”

A través de este principio, se establece la responsabilidad de los estados de asignar recursos y tomar decisiones económicas que garanticen la realización de los derechos humanos. Los presupuestos participativos están estrechamente vinculados a esta premisa.

Para que este mecanismo de participación ciudadana se convierta en una realidad, se requieren diversos elementos, incluyendo recursos humanos (ciudadanos y autoridades que participan en el proceso), infraestructura (lugares físicos para llevar a cabo las asambleas y procesos deliberativos), y recursos

financieros. Este último es de importancia fundamental, ya que implica la asignación de una partida presupuestaria destinada a la deliberación sobre su uso.

El monto asignado varía según las autoridades de cada país, sin límite definido, sujeto a la disponibilidad de recursos y a la voluntad de las autoridades. Este porcentaje puede oscilar entre un 1% y un 100%. Es importante destacar que esta acción garantiza un mínimo de recursos públicos que serán sometidos al proceso de deliberación y, posteriormente, a la ejecución de los derechos humanos. Esta asignación tiende a ser progresiva, ya que el porcentaje asignado tiende a aumentar con el tiempo, en lugar de disminuir.

Un aspecto relevante es que las autoridades eligen el porcentaje de manera responsable, teniendo en cuenta sus otras obligaciones sociales a través del gasto público. De esta manera, la partida presupuestaria asignada no pone en peligro la estabilidad financiera y económica a largo plazo, ya que se busca un equilibrio entre las necesidades de los derechos humanos y la sostenibilidad fiscal. En otro aspecto, al involucrar a la comunidad en la planificación y asignación de fondos, se asegura que las necesidades y derechos de los ciudadanos estén siendo considerados en el proceso presupuestario.

En conclusión, el principio de asignar recursos y tomar decisiones económicas para garantizar los derechos humanos es fundamental en la implementación de presupuestos participativos. Estos mecanismos de participación ciudadana requieren una combinación de recursos humanos, infraestructura y recursos financieros para llevarse a cabo de manera efectiva. La flexibilidad en el porcentaje asignado a estos presupuestos, que varía según las autoridades y tiende a aumentar con el tiempo, asegura que se destinen recursos suficientes a la deliberación y ejecución de los derechos humanos. Es crucial que las autoridades asignen estos recursos de manera responsable, considerando otras obligaciones sociales y manteniendo la sostenibilidad fiscal a largo plazo. La participación de la comunidad en la

planificación y asignación de fondos garantiza que las necesidades y derechos de los ciudadanos se tengan en cuenta en el proceso presupuestario, promoviendo así una mayor inclusión y equidad en la toma de decisiones económicas.

V.7. Principio 11: “Los Estados deben asegurar que su política fiscal no genere retrocesos respecto de los niveles de protección alcanzados con relación a los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, ni siquiera en contextos de crisis económica”

De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación en México, el principio de progresividad es indispensable para consolidar la garantía de protección de la dignidad humana, lo que implica una gradualidad y un progreso. El primero de los mencionados se refiere al reconocimiento de que los derechos humanos no siempre se logran de manera inmediata, sino que se materializan a través de un proceso en el que se definen metas a corto, mediano y largo plazo; mientras que en el segundo de los mencionados, se exige que el disfrute de los derechos humanos siempre debe mejorar. Asimismo, se ha reconocido que las únicas causas que justifican una posible regresividad se dan cuando la disminución tiene como objetivo principal aumentar la protección de un derecho humano y equilibrar los derechos fundamentales en juego sin perjudicar excesivamente la eficacia de ninguno de ellos²⁰.

En tales sentidos, los estados son responsables de adoptar medidas de carácter legislativo, administrativo, presupuestario, judicial y de cualquier índole para dar plena efectividad a los derechos humanos. Desde el aspecto fiscal, las medidas que adopten no deben reducir el nivel de protección que se ha alcanzado en relación con los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales

²⁰ Cfr. Sentencia recaída al Amparo en revisión 675/222, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ponente: Ministro Juan Luis González Alcántara Carrancá.

de sus ciudadanos. Esto se aplica incluso en situaciones de crisis económica.

Luego, desde los presupuestos públicos, el cumplimiento progresivo implicaría dos obligaciones: 1. La mejora continua de las condiciones de modo que los recursos públicos destinados a cumplir los derechos humanos aumenten de manera proporcional, por lo que en la asignación de recursos públicos debe darse prioridad a los relacionados con los derechos humanos. 2. Abstenerse de tomar medidas deliberadamente regresivas, ya sea mediante la adopción de legislación o políticas negativas directas sobre el goce de los derechos humanos o a través de la reducción injustificada en los gastos públicos²¹.

Como mencioné anteriormente, la implementación de presupuestos participativos permite garantizar de manera progresiva los derechos humanos, asignando los recursos mínimos disponibles para su funcionamiento. En cada ciclo presupuestario, estos recursos tienden a aumentar a medida que la economía crece, lo que permite que cada año se pueda asignar un porcentaje creciente a los presupuestos participativos, como ocurre en las experiencias de la Ciudad de México, donde se da un incremento gradual hasta llegar al tope establecido en su legislación.

Por otra parte, al permitir los presupuestos participativos identificar y priorizar proyectos que se consideren de interés para una comunidad, se genera un impacto directo en la mejora de los derechos humanos, ya que implica asignar una parte significativa del presupuesto público a proyectos que atiendan las necesidades que siente la población.

Por otra parte, la flexibilidad inherente a este proceso ha permitido que cada país adapte su metodología a sus necesidades específicas, como, por ejemplo, utilizarlos de manera exclusiva para apoyar a grupos en situación de exclusión social. Además, los Estados pueden colaborar para incorporar medidas de sostenibilidad tanto en el diseño como en la

ejecución de los proyectos. De hecho, los ciudadanos pueden proponer y votar por proyectos que promuevan la sostenibilidad ambiental, como la creación de áreas verdes, la gestión de residuos, la conservación de la biodiversidad, la eficiencia energética, entre otros.

Los proyectos propuestos pueden ser evaluados por su impacto ambiental, lo que garantiza que se tengan en cuenta las consideraciones ecológicas antes de la implementación. También pueden ser utilizados para financiar proyectos que promuevan el desarrollo sostenible, como la inversión en energías renovables, transporte público ecológico y la protección de recursos naturales. Finalmente, cuando la ciudadanía participa en la toma de decisiones sobre cuestiones ambientales, fomenta un sentido de propiedad y responsabilidad en la preservación del medio ambiente local.

V.8. Principio 15: “Los Estados deben prevenir y reparar adecuadamente las vulneraciones a los derechos humanos, sean estos civiles, políticos, económicos, sociales, culturales o ambientales, relacionadas con la política fiscal”

El deber de prevenir la violación de los derechos humanos exige acciones directas o positivas para crear condiciones institucionales, organizativas y procedimentales que permitan a las personas ejercer plenamente sus derechos humanos. Esto implica que la actividad estatal debe estar al servicio de estas prerrogativas. Para tal efecto, el Estado debe adoptar medidas preventivas de protección de manera integral, lo que supone la prevención de factores de riesgo, así como fortalecer las instituciones para que puedan proporcionar una respuesta efectiva.²²

Los presupuestos participativos estarían diseñados para prevenir más que reparar, ya que su implementación sería una medida para evitar que estas violaciones ocurran, al permitir

²¹ Naciones Unidas, “Un marco normativo para los derechos humanos y el presupuesto público”, *Haciendo realidad los derechos humanos a través de los presupuestos gubernamentales*, Op. Cit. Vid. 30, 31, 34.

²²SILVA ABBOTT, Max, “El deber de prevenir violaciones a los derechos humanos y algunas de sus posibles consecuencias”, *Revista de derecho*, Universidad San Sebastián. no. 22 (2016), PP. 7, 10, 12.

una mayor participación de la comunidad en la toma de decisiones sobre la asignación de recursos públicos. Al garantizar que los recursos se asignen a proyectos considerados necesarios para la comunidad, se contribuye a prevenir la exclusión y la discriminación que a menudo las autoridades despliegan, al elegir de manera unilateral cómo ejercer el gasto público. Esto suele resultar en obras que discriminan indirectamente a las minorías, especialmente en las zonas marginadas, donde generalmente se ejecutan las obras de desarrollo.

Cuando se permite la participación de la ciudadanía, se incluye a aquellos que se consideran excluidos de los beneficios del presupuesto público. Así, en la medida en que pueden identificar necesidades y prioridades, aseguran que parte de los recursos se asignen de manera más efectiva para proteger y promover los derechos humanos que quizás no hayan sido garantizados mediante las obras públicas ya proyectadas a nivel estatal. Esto garantiza que se apliquen de manera efectiva, equitativa y justa, teniendo en cuenta las necesidades de la población. Esto puede contribuir a prevenir situaciones en las que la política fiscal cause daños a los derechos económicos, sociales y culturales de las personas, al asegurar la asignación de recursos adecuados a áreas como la educación, la salud, la vivienda y otros servicios esenciales que no hayan sido considerados por las autoridades.

En conclusión, el deber de prevenir la violación de los derechos humanos implica la necesidad de crear condiciones institucionales y procedimentales que permitan a las personas ejercer plenamente sus derechos. Los presupuestos participativos son una herramienta para prevenir violaciones, ya que involucran a la comunidad en la asignación de recursos públicos, evitando la exclusión y discriminación que a menudo resultan de decisiones unilaterales de las autoridades. Esta participación asegura que los recursos se asignen de manera efectiva, equitativa y justa, protegiendo y promoviendo los derechos humanos, especialmente en áreas como educación, salud y vivienda que pueden no haber sido consideradas previamente.

VI. Conclusiones

Los presupuestos participativos son una herramienta clave para asegurar el cumplimiento progresivo de los derechos humanos al asignar recursos de manera creciente a proyectos que atiendan las necesidades de la población. Además, estos presupuestos permiten incorporar medidas de sostenibilidad ambiental y fomentan la participación ciudadana en la toma de decisiones, promoviendo un sentido de responsabilidad hacia el medio ambiente local.

Garantizar el acceso a servicios públicos es fundamental para proteger los derechos humanos, combatir la pobreza y promover la equidad en la distribución de la riqueza. La prestación de servicios públicos debe ser una parte central de la política fiscal, ya que está intrínsecamente relacionada con la dignidad humana y el derecho a la ciudad.

Los estados tienen la responsabilidad de adoptar medidas de diversa índole para garantizar la plena efectividad de los derechos humanos, incluso en situaciones de crisis económica. Esto se traduce en la asignación de recursos públicos prioritarios para el cumplimiento de los derechos humanos y en la prohibición de tomar medidas regresivas sin justificación.

La implementación de presupuestos participativos, sin lugar a dudas, crea las condiciones para una política fiscal que cumple con los principios de los derechos humanos, al garantizar de manera progresiva su respeto. Esto se logra mediante la asignación de recursos a proyectos que respondan a las necesidades y prioridades de la comunidad.

SECRETO FISCAL Y TRANSPARENCIA DE BENEFICIOS TRIBUTARIOS DESDE UNA ÓPTICA DE JUSTICIA FISCAL

Agustina O'Donnell

I. Introducción

Es constitucional el deber de contribuir, pero también lo es el derecho a no hacerlo o hacerlo por menos al de la liquidación general o en otro momento diferente al del devengamiento, siempre que el beneficio se encuentre receptado en la propia Constitución o en una ley dictada a partir de sus preceptos con alguno de los objetivos allí previstos, es decir, promover determinadas actividades, proteger personas humanas o sus derechos, personas ideales, públicas o privadas, alentar o en muchos casos desalentar conductas o prácticas, desarrollar productos, industrias, zonas geográficas, incentivar o desincentivar consumos, etc. Todas decisiones de política económica y fiscal tomadas en diferentes contextos económicos, políticos y sociales.

Como recuerda el Profesor Tulio Rosembuj en uno de sus últimos trabajos “El fundamento del tributo es la existencia de una relación de equivalencia constitucional entre el deber de generalidad de contribuir al gasto público y la contribución del sector estatal a la organización de los servicios públicos necesarios para la sociedad civil”. Y “El impuesto, según Griziotti, no corresponde a una detracción arbitraria o indebida, sino que la función consiste en hacer pagar aquella contribución al gasto público de quien lo debe en consideración de su particular capacidad contributiva, como indicador de ventajas generales o particulares de su pertenencia a una comunidad organizada”¹.

Como todos los demás principios, el principio de generalidad tiene sus excepciones. Las exenciones y demás beneficios tributarios son, precisamente, excepciones a dicho principio rector y también al principio de igualdad frente a las cargas públicas.

El objetivo de este breve trabajo es analizar el rol de los beneficios tributarios a la luz de las demandas de transparencia de la ciudadanía, justamente por la importancia que tienen como excepción al deber de contribuir en todas las sociedades, pero en particular, en sociedades de desigualdades diversas y acentuadas, y riesgos sociales y globales en las que la política fiscal es un instrumento clave para lograr una democracia fiscal y una democracia más justa en la que los compromisos asumidos en materia de derechos humanos, en normas locales y ante la comunidad internacional, alcancen a la totalidad de los ciudadanos y las ciudadanas.

Muchas de las organizaciones de la sociedad civil que desde hace unos años impulsan en la Región estos principios, consideran que “La política fiscal debe ser transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas. Las personas tienen derecho a la información fiscal”², es decir, la transparencia de los beneficios y de los beneficiarios, al igual que la información sobre la gestión de los mismos y sus resultados, podría ser un mecanismo útil en el cumplimiento de los propósitos antes indicados.

Así, en los denominados *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal* la transparencia y el derecho al acceso a la información fiscal tienen un rol esencial, al consagrarse como un derecho fundamental pero también como un *derecho llave*, es decir que su ejercicio permite perseguir el logro de los demás derechos humanos. Al comentar la importancia que tuvo el reconocimiento del derecho de acceso a la información pública como derecho fundamental, decíamos que “Este último faculta a ejercer lo que nuestra

¹ROSEMBUJ, Tulio, “Impuesto, Coacción y el impacto moral de la ley”, www.elfisco.com. Junio, 2022.

² *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, Principio 7, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

Corte Suprema de Justicia de la Nación, valiéndose de precedentes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH), denomina control democrático de los intereses públicos relevantes, en el caso de la gestión, obtención y destino de los recursos tributarios. Es decir, la transparencia y acceso a la información permite que las personas, humanas e ideales, puedan conocer de qué manera las demás personas, humanas e ideales, cumplen con su obligación de contribuir, a través de un proceso de rendición de cuentas de cómo el Estado cumple con su propia obligación de recaudar las rentas públicas y cómo ante los incumplimientos de los contribuyentes, pone en funcionamiento sus facultades de fiscalización”³.

Concretamente, el Principio que se refiere a este derecho y su interrelación con el secreto fiscal, se encuentra receptado con el siguiente enunciado “La política fiscal debe ser transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas. Las personas tienen derecho a la información fiscal”.

A este Principio nos referimos con más detalle a continuación.

II. Los alcances del principio de transparencia y acceso a la información pública en materia fiscal

El Principio de transparencia se traduce en las siguientes recomendaciones a los Estados:

7.1. [Cultura fiscal] Tomar medidas para fortalecer la cultura fiscal y el ejercicio activo de la ciudadanía fiscal, incluyendo la formación ciudadana y el acompañamiento técnico adecuado para garantizar una participación integral y en términos de igualdad en los debates fiscales.

7.2. [Información] Producir, publicar y dar acceso a información fiscal de calidad, la cual debe construirse de forma clara y comprensible

y estar disponible para consulta de toda persona”.

Según las *Directrices* que en el mismo documento explican el alcance de este Principio, la información fiscal se presume de acceso público y debe ser dada a conocer con el mayor nivel de desagregación posible de modo que pueda ser utilizada por la ciudadanía con diferentes propósitos y también por otras agencias estatales para la formulación de políticas públicas.

Es indudable el valor que tiene este tipo de datos, los económicos y patrimoniales, a efectos estadísticos e informativos y de allí la importancia que sean de acceso al público.

7.3. [Desagregación de datos] Asegurar que la información fiscal cuente con criterios de clasificación y desagregaciones que permitan un análisis con perspectiva de derechos y en clave de desigualdad, incluyendo criterios como el género, la pertenencia étnica o racial, u otras categorías sospechosas de discriminación”.

Según las *Directrices* también, “La información debería reconocer la interseccionalidad, y desagregarse por sexo y orientación sexual, raza, edad, idioma, origen étnico, religión, discapacidad, pertenencia a la población indígena, nivel de renta, ámbito territorial, estructura del hogar y otras variables relevantes”.

Es relevante hacer referencia a que el documento vincula a la transparencia y al derecho de acceso a la información con el concepto de *democracia fiscal*, en el sentido que hacer visible la información sobre ingresos y gastos fiscales puede ser un mecanismo para mejorar la cultura fiscal, permitiendo de ese modo el cumplimiento de derechos humanos a mayor parte de la población.

Por último, en las *Directrices* que se refieren al Principio 7, se recomienda a los Estados limitar las disposiciones que regulan el secreto fiscal, más precisamente, “*Armonizar la regulación del secreto fiscal con el derecho humano de acceder a información pública*”, así como también “*Dar la interpretación más restringida posible al secreto fiscal, el cual debe aplicarse solo si está previsto legal o*

³ O'DONNELL, Agustina, Acceso a la información pública y secreto fiscal. “¿Es posible un secreto fiscal más democrático?, Buenos Aires”, 2022, Ed. Ediar, publicado en www.ediar.com.ar

constitucionalmente y considerando todas sus excepciones, optando por la publicidad en caso de duda”.

Por último, se recomienda allí que *“El secreto fiscal no debería cubrir información sobre condonaciones fiscales ni beneficiarios de gastos tributarios u otros tratos diferenciados”.* Sin lugar a dudas, esta recomendación recepta la experiencia que tuvo lugar en México que llegó a la Suprema Corte de Justicia de ese país en el año 2012 y dio lugar a la reforma de la legislación sobre secreto fiscal⁴.

⁴ A los efectos de este trabajo, interesa destacar el voto en disidencia del Ministro Dr. Zaldivar de Lelo al fallar en la sentencia del 10.2.2012 a partir de la acción de amparo iniciada por FUNDAR en el que expresó que, “La cancelación de un crédito fiscal puede equipararse a una entrega de recursos públicos. Visto de esta manera, puede concluirse que no solo existe un interés público en conocer la información relacionada con los nombres de los beneficiarios, sino incluso una obligación constitucional de hacer públicos esos nombres”, y que “... los nombres de las personas beneficiadas aportan información para hacer más transparente el proceso de toma de decisiones que llevó a cabo la autoridad tributaria al cancelar los créditos fiscales de las personas. Los ciudadanos interesados en evaluar el diseño y la implementación de esa política pública deben contar con la mayor cantidad de elementos que les permitan normar su juicio. Por lo demás, en un caso como este, la apertura de la información también puede brindar la oportunidad para que la agencia gubernamental involucrada proporcione información adicional que permita entender de mejor manera el proceso de toma de decisiones que tuvo lugar en el diseño e implementación de esa política tributaria. En este sentido, es indudable que la información solicitada contribuye a transparentar la forma en la que actuó la autoridad en un tema de gran interés. En segundo lugar, conocer los nombres de las personas beneficiadas por la política pública de cancelaciones de créditos fiscales es un elemento que también contribuye a la rendición de cuentas de las autoridades tributarias. De acuerdo con lo expuesto en relación con el marco jurídico que rige las cancelaciones de los créditos fiscales, la autoridad tributaria tenía un margen de actuación para diseñar e implementar esa política fiscal. El hecho de que la autoridad haya ejercitado una facultad con estas características no quiere decir que pueda actuar arbitrariamente. La información puede servir, por ejemplo, para saber si la autoridad actuó de forma

Sobre este último alcance, el referido a la publicidad de beneficios fiscales y sus beneficiarios, me detengo en este trabajo.

III. La transparencia y el derecho de acceso a la información pública en la ley modelo de acceso a la información pública de la OEA 2.0

En el año 2010, la Asamblea General de la OEA aprobó la denominada “Ley Modelo sobre Acceso a la Información Pública” que rápidamente se convirtió en el texto legal de acceso a la información pública que muchos países de la región americana sancionaron.

Diez años después, la ley se actualizó y en el art. 6° -Clases de Información clave sujetas a difusión proactiva- ahora se dispone: **“Las clases de Información clave sujetas a difusión de manera proactiva por un sujeto obligado son las siguientes:... Información Financiera:...e) Información sobre los beneficiarios de la exención de impuestos o de incentivos fiscales”.**

Es decir, la nueva ley modelo considera que la información sobre contribuyentes beneficiados fiscalmente debe estar al alcance de la ciudadanía, publicada en los portales de los organismos públicos, sin que sea necesario que sea requerida; además, debe estar actualizada, y no debe ser información regresiva en cuanto a sus alcances o contenidos.

Ciertamente, esta concepción del derecho de acceso a la información pública responde a la adoptada por la Corte IDH en el precedente

arbitraria o favoreciendo determinados intereses. Finalmente, la información solicitada permite conocer aspectos relacionados con la actuación de la autoridad en el ámbito de la administración de los recursos públicos. En este orden de ideas, el artículo 12 de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental establece expresamente que “los sujetos obligados deberán hacer pública toda aquella información relativa a los montos y las personas a quienes entreguen, por cualquier motivo, recursos públicos. En consecuencia, es indudable que existe un interés público en que la ciudadanía conozca la forma en la que se administran los recursos públicos. En este caso, la información solicitada contribuye a la fiscalización del uso de esos recursos”.

“Claude Reyes” del 19 de septiembre de 2006, cuando señaló que,

“...en una sociedad democrática es indispensable que las autoridades estatales se rijan por el principio de máxima divulgación, el cual establece la presunción de que toda información es accesible, sujeto a un sistema restringido de excepciones, pues el actuar del Estado debe encontrarse regido por los principios de publicidad y transparencia en la gestión pública, lo que hace posible que las personas que se encuentran bajo su jurisdicción ejerzan el control democrático de las gestiones estatales, de forma tal que puedan cuestionar, indagar y considerar si se está dando un adecuado cumplimiento de las funciones públicas. El acceso a la información bajo el control del Estado, que sea de interés público, puede permitir la participación de la gestión pública a través del control social que se puede ejercer con dicho acceso”.

Como explica el Profesor Abramovich,

“Un segundo abordaje de las posibilidades de conceptualización de la información parte de su consideración ya no como presupuesto de ejercicio de un derecho individual, sino de su carácter de bien público o colectivo. En este sentido, la tematización de la información no se limita a las dimensiones de tipo individual, sino que cobra un marcado carácter público o social. Funcionalmente, este carácter público o social tiende a relevar el empleo instrumental de la información no como –o no sólo como– factor de autorrealización personal, sino como mecanismo o andamiaje de control institucional, tanto frente a autoridades públicas como frente a particulares cuya situación de poder de injerencia o inducción permite la determinación de conductas de otros particulares o su misma subordinación”.

Agrega a continuación que

“Existen evidentes vínculos entre esta concepción, una noción participativa de la democracia y la consideración del respeto de los derechos fundamentales como fuente de legitimación del ejercicio del poder. En este sentido, el acceso a la información pública es un derecho fundado en una de las características principales del gobierno republicano, que es el de la publicidad de los

actos de gobierno y transparencia de la administración. Esta característica se explica a partir de los propios cimientos del ejercicio del gobierno representativo: la representación democrática tiene carácter temporal, y el ejercicio de funciones públicas en nombre de la representación otorgada por el pueblo soberano está abierta al refrendo o escrutinio de la población en cuyo nombre se gobierna, a través del voto. En este sentido, la publicidad de los actos de gobierno constituye el mejor factor de control –o bien de legitimación– del ejercicio del poder por parte de los representantes. El acceso a la información sobre la cosa pública posibilita a las personas opinar con propiedad y veracidad, contribuyendo de tal modo al debate público de las ideas que es garantía esencial del sistema democrático. Les permite además investigar los problemas de la comunidad, controlar a los mandatarios y participar en la vida política del Estado”.

Es útil destacar, por último, que este autor menciona a la publicidad de los actos de gobierno como mecanismo de contralor del gasto de fondos públicos, *“...es decir, en última instancia, de los impuestos pagados por los contribuyentes”*⁵.

IV. El derecho de acceso a la información sobre beneficios fiscales en la jurisprudencia Argentina

Puede decirse que la recomendación de la OEA del año 2020 es acorde a los avances que muestra la jurisprudencia en Argentina.

En fecha reciente, en sus tribunales, concretamente en la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al fallar en “Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia c/ EN-AFIP s/amparo ley 16.986”, el 26.5.2022 en la que la ONG había solicitado a la Administración Tributaria información referida a beneficios fiscales otorgados a pequeñas y medianas empresas

⁵ ABRAMOVICH, Víctor y otros, “El acceso a la información como derecho”, publicado en el *Anuario de Derecho a la Comunicación*, año 1, vol. 1, Siglo Veintiuno, Buenos Aires, 2000.

por la ley 27.264. Surge de la sentencia que la Administración Tributaria cumplió con lo requerido respecto a la cantidad de beneficiarios y el monto del beneficio, con excepción de la identidad de los beneficiarios y los montos desagregados, aspecto que fue objeto de una denegatoria expresa con fundamento en el secreto fiscal.

El criterio del Tribunal fue distinto. Dijo para ello que,

“... conviene recordar que, en distintos precedentes, el Tribunal se ha encargado de poner de relieve la importancia del derecho de acceso a la información pública como una de las manifestaciones del principio de publicidad de los actos de gobierno que, si bien no está enumerado expresamente en la Constitución de la Nación, ha sido reconocido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en su jurisprudencia como derecho de naturaleza social, que garantiza a toda persona —física o jurídica, pública o privada— el conocimiento y la participación en todo cuanto se relaciona con los procesos políticos, gubernamentales y administrativos y se evidencia, en tanto enderezado a la obtención de información sobre los actos públicos (arts. 14 y 32 de la Constitución Nacional), como inherente al sistema republicano y la publicidad de los actos de gobierno (cfr. “Fitz Patrick, Mariel c. EN s/ amparo ley 16.986”, sentencia del 31/10/13, con cita de precedentes del Alto Tribunal; LL 2013-F, 340)”.

Recordó, a su vez, que el conflicto debía resolverse por aplicación del juicio de ponderación de Alexy, con arreglo al cual cuanto mayor sea el grado de afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro (Alexy, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2° ed. en español, 2017, p. 138 y ss.), el mismo test que aplica la Agencia de Acceso a la Información Pública, como autoridad de aplicación de la ley 25.725.

Y agregó que,

“...aun en la hipótesis de que existiera un conflicto entre las normas que amparan la información pretendida con el secreto fiscal (art. 101 de la ley 11.683, modificado por el art. 222 de la ley 27.430 y la disposición AFIP

98/2009), por una parte, y las que exigen su divulgación (art. 32 de la ley 27.275, art. 8°, inc. 2°, ap. i, del decreto 206/17, y criterios orientadores e indicadores de mejores prácticas en la aplicación de la ley 27.275), lo cierto es que la AAIP efectuó un meduloso juicio de ponderación respecto del que, prima facie, no cabe predicar una arbitrariedad manifiesta”, y “... aunque pudiera encontrarse justificada en el caso la aplicación de alguna de las excepciones a la divulgación de información previstas por la ley, como es el caso del secreto fiscal previsto en el artículo 101 de la ley 11.683, de todos modos si el interés público comprometido es mayor al daño que podría generar su publicación, entonces corresponde brindar acceso a la información”.

En este precedente, entonces, la justicia argentina considera, del mismo modo que lo hizo la Agencia de Acceso a la Información Pública (AAIP) que la publicidad de los datos sobre beneficios fiscales otorgados a contribuyentes -en el caso, micro, pequeñas y medianas empresas- no afecta la percepción de las rentas públicas, ni perturba la política económica del Estado, ni tampoco la difusión de los datos en cuestión afecta “la tranquilidad del ánimo del contribuyente”, que es lo que, según la jurisprudencia histórica de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, tutela la norma del secreto fiscal.

El fundamento principal de la decisión que allí se adopta es que se trata de contribuyentes con un “tratamiento impositivo especial”, que “...en razón de su giro comercial obtienen beneficios impositivos por excepción al principio general de igualdad que rigen las cargas públicas (artículo 16, C.N.) tiene una menor expectativa de resguardar la privacidad de los datos patrimoniales que justifican ese trato diferente” (resoluciones AAIP 6, del 16 de enero de 2019, y 72, del 9 de mayo de 2019)”. Es decir que, siempre según esta jurisprudencia, quienes hacen uso de un beneficio tributario, no tienen el mismo derecho a la privacidad que quien no lo tiene porque, precisamente, asiste a la misma vez derecho al resto de la ciudadanía a acceder a la información sobre la utilización de ese beneficio con cargo a rentas generales y sobre las condiciones de sus beneficiarios.

Cabe señalar que un tiempo antes, el mismo Tribunal, había dicho al fallar en la causa “Barreyro, Eduardo”, sentencia del 1° de julio de 2021, en relación a un pedido de información sobre beneficiarios de medidas fiscales asistenciales dictadas durante el período de emergencia producto de la epidemia COVID, que,

“... la información solicitada por el actor, relacionada con los datos de quienes obtuvieron los beneficios previstos en el Decreto Nro. 332/20 tiene por objeto ejercer el control del manejo de los fondos públicos por parte de los funcionarios encargados de llevar adelante la política de protección de la producción y el trabajo en el marco de la emergencia sanitaria provocada por el COVID-19, antes que tomar conocimiento de la situación económica financiera de los beneficiarios, por lo que resulta manifiesto el interés público perseguido con el acceso a tales datos a los fines de realizar un exhaustivo control social sobre el modo en que los funcionarios competentes han asignado estos subsidios (cfr. Fallos: 337:257)”.

Y agregó que,

“De tal manera, no es admisible la negativa de su difusión y escrutinio público fundada en la necesidad de resguardar la privacidad de tales beneficiarios, puesto que ello desatendería el interés público que constituye el aspecto fundamental de la solicitud de información efectuada, máxime cuando los datos requeridos fueron obtenidos por la demandada de manera lícita y en cumplimiento de sus funciones estatales (artículo 5, inciso 2, apartado b, de la Ley Nro. 25.326, y artículo 8, inciso i, de la Ley Nro. 27.275). Por otro lado, la información solicitada no está referida a datos brindados por los contribuyentes a los fines de la determinación y percepción de tributos, sino que se relaciona, como se dijo, con la obtención de beneficios para fomentar la producción y el trabajo”.

Y consideró el Tribunal que ese tipo de información, los nombres de las personas beneficiadas, no estaba alcanzada por el deber de reserva o secreto fiscal del art. 101 de la ley 11.683.

Autoras como Basterra, al comentar esta sentencia desde un punto de vista del derecho constitucional, señalaron que, *“...la decisión tiende a consolidar estándares y prácticas robustas en materia de transparencia gubernamental, que son indispensables para conocer el motivo por el cual el Estado exime a determinados sectores del pago de impuestos, u otorga beneficios a determinado grupo de personas”*, y que *“Dado que el acceso a la información involucra pilares democráticos trascendentales, su limitación implica privar a la sociedad del ejercicio de una multiplicidad de garantías, como, por ejemplo, el control ciudadano y la consecuente disminución de la corrupción estatal”*⁶.

V. El derecho de la ciudadanía a conocer toda la información referida a beneficios tributarios

El interés de la ciudadanía de conocer las personas, humanas e ideales que por ley detentan beneficios tributarios, sólo puede ser entendido si se concibe que el *interés fiscal* no es solamente de las Administraciones Tributarias a cuyo cargo se encuentran las funciones de recaudación y vigilancia del debido cumplimiento del deber de contribuir en la renta pública, ni siquiera como interés exclusivo de los Estados que deben prestar los servicios públicos esenciales, sino, precisamente de la ciudadanía, titular y dueña de la información.

A ese cambio de paradigma se refiere la Profesora Ríos Granados en México, cuando dice que,

“Bajo este tamiz, en otros lugares hemos insistido en una nueva concepción del contribuyente frente a la administración tributaria, esto con la intención de crear una cultura tributaria enfocada hacia un renacimiento del derecho tributario. Esta idea parte del despojo del contribuyente de su exclusivo ropaje como “sujeto pasivo” de la

⁶ BASTERRA, Marcela, “La tensión entre el derecho de acceso a la información pública cuando existe un beneficio económico estatal y la protección de los datos personales de los beneficiarios”, *Suplemento Constitucional*, n° 4, La Ley, julio 2020.

obligación tributaria, para adquirir la posición de “sujeto activo” frente a la administración fiscal. Así hemos explorado la idea de los derechos subjetivos del contribuyente, planteamiento que parte de una novedosa perspectiva del interés fiscal, en la cual este interés genera situaciones jurídicas activas para los contribuyentes. Tradicionalmente se ha contemplado al interés fiscal como interés público debido a que al considerarse como tal, se protege la realización de los fines del Estado a través de su financiación. Los ingresos fiscales permiten al Estado cumplir con sus funciones establecidas en la Constitución política, que a su vez justifican su existencia. De tal modo, que resultan relevantes los ingresos tributarios, ya que logran como instrumentos canalizar recursos de los contribuyentes al Estado para su propia existencia”.

“Dentro de este conjunto de derechos y deberes, se debe destacar el derecho de acceso a los administrados de la información tributaria que detenta la administración fiscal...”⁷.

En Argentina, ni el régimen de acceso a la información pública sancionado bajo la ley 25.275, ni tampoco la ley de procedimiento tributario nacional 11.683, contemplan la publicidad de los beneficios tributarios, sino que son una doctrina administrativa de la Agencia de Acceso a la Información Pública, como autoridad de aplicación de la ley 25.275, a cargo de interpretar sus disposiciones y resolver los conflictos que en los casos concretos genera⁸.

⁷RÍOS GRANADOS, Gabriela, “Límites en el acceso y uso de la información de la base de datos de la administración tributaria (el caso de México)”, <https://biblio.juridicas.unam.mx/bj>

⁸ Así, ha dicho en más de una oportunidad que “... tratándose de información referida a un beneficio tributario otorgado por el Estado a personas determinadas, que la propia ley define como un “tratamiento impositivo especial”, esta Agencia tiene dicho que “quien en razón de su giro comercial obtiene beneficios impositivos por excepción al principio general de igualdad que rigen las cargas públicas (artículo 16 de la Constitución Nacional) tiene una menor expectativa de resguardar la privacidad de los datos patrimoniales que justifican ese trato diferente” (Resoluciones AAIP n° 6 del 16

La propia Agencia cita en sus dictámenes los informes del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la ONU. Dice así que,

“...es importante también tener presente que en las observaciones finales sobre el cuarto informe periódico presentado por Argentina (aprobadas en su 58ª sesión, celebrada el 12 de octubre de 2018) el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas recomendó al Estado: “...El Comité recomienda al Estado parte realizar una evaluación transparente de las distintas exenciones tributarias, que permita conocer sus beneficiarios y sus impactos, y posibilite un escrutinio público para determinar cuáles no son justificadas y deberían ser eliminadas”.

Cita también a la Comisión Interamericana de Derechos Humanos en el “Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas”, del 7 de septiembre de 2017, OEA/Ser.L/V/II.164 Doc. 147), que se refirió a la problemática de “...la insuficiencia de los ingresos fiscales de los Estados debido a la baja carga impositiva y al perfil regresivo de algunos impuestos más importantes, a lo que se suman las numerosas deducciones de impuestos, exenciones y vacíos legales, así como la evasión, elusión tributaria y otras prácticas similares (párr. 495). Que en función de ello, la Comisión consideró que “los Estados deben tomar medidas pertinentes para un análisis integral de las políticas fiscales”, y enfatizó que “... los derechos de participación, rendición de cuentas, transparencia y acceso a la información, anteriormente señalados, son principios fundamentales plenamente aplicables a las políticas fiscales. De ese modo, deben implementarse en todo el ciclo de las políticas, desde la elaboración de los presupuestos y los códigos tributarios o la asignación de gastos hasta la supervisión y evaluación de las consecuencias (párr. 501)”⁹.

Los pronunciamientos de esta Agencia en los que se requiere información a la Administración Tributaria y ésta lo deniega por invocación del secreto fiscal, claro está, por aplicación de los

de enero de 2019 y n° 72 del 9 de mayo de 2019) –Res. n° 95/19, del 18.6.2019).

⁹ Res. N° 95/2019, del 18.6.2019, en www.argentina.gob.ar

principios y normas de transparencia, también son públicos.¹⁰

Es importante tener en cuenta también que la ley 104, de Acceso a la Información Pública en la Ciudad de Buenos Aires, sancionada el 29.12.1998, dispone que el Poder Ejecutivo, del que la Administración Tributaria forma parte como entidad autárquica, debe dar a publicidad entre otra *información clave*, como allí se la denomina, la referida a “Los listados de las personas que han recibido exenciones, condonaciones de impuestos locales o regímenes especiales en materia tributaria local, cuidando no revelar información confidencial o violar el secreto fiscal” (art. 20, inc. d), es decir, que dicha norma, a diferencia del régimen nacional, contempla la publicación de los contribuyentes que reciben beneficios tributarios y si bien luego hace expresa referencia al secreto fiscal, se trata de una norma novedosa que recepta sin lugar a dudas la abundante jurisprudencia, tanto nacional como internacional, que da cuenta de la importancia de la transparencia activa cuando se trata de beneficios tributarios por mediar recursos públicos.

Por esta razón, autores, como el Profesor Corti, destacan a esta disposición como un verdadero instrumento de transparencia acorde a los estándares impuestos por los tratados de derechos humanos y los organismos encargados de la interpretación de sus cláusulas¹¹. Cuando este autor se refiere a las condiciones de legitimidad de los beneficios o privilegios fiscales, menciona los siguientes¹²:

a. Otorgamiento por ley, conforme al principio de reserva de ley vinculado a su vez a la cláusula constitucional del progreso;

b. Limitación temporal del privilegio;

c. Justificación del privilegio y relación causal entre el destinatario del beneficio y las ventajas para el resto;

d. Instrumentación en el propio régimen de un sistema de control público.

Desde una perspectiva de justicia tributaria, puede considerarse a la transparencia incluida en cada uno de estos requisitos y el control es de las agencias públicas designadas al efecto, pero existe también el control social de la ciudadanía, en los términos y con los alcances de la jurisprudencia antes citada que reflejan el interés por conocer tanto el destino como el origen de los recursos tributarios.

Respecto al alcance de este último, una sentencia de la Sala Constitucional de Costa Rica del año 2018 analizó el derecho de acceso a la información que hicieron valer dos ciudadanos/as que solicitaron a la Administración Tributaria de ese país el listado de empresas categorizadas como grandes contribuyentes que, de acuerdo a revelaciones de la prensa, en los últimos diez años no habían declarado utilidades y, por ende, no habían contribuido. Ante la negativa, por invocación de la normativa sobre secreto o sigilo fiscal que rige en Costa Rica también -conf. arts. 115 y 117 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios-, la Sala manifestó,

“Distinto es el caso de la información relativa al pago de los tributos que corresponden a los sujetos pasivos y responsables de las obligaciones tributarias; todos estos supuestos de hecho no son subsumibles en la norma que establece la confidencialidad de la información tributaria. Toda esa información –contribuyente, responsable, monto de lo pagado, deuda tributaria, etc.– es información tributaria y, por consiguiente, cualquier persona puede solicitar a la Administración Pública esa información; y esta debe de brindársela. Las razones de esta postura son las que paso a explicar de inmediato. En primer término, no puedo desconocer el altísimo interés público que existe en la correcta y oportuna recaudación de los tributos”.

Así, por unanimidad de votos, los siete Magistrados decidieron ordenar a la Administración Tributaria que entregara a los ciudadanos la información requerida.

¹⁰ En <https://www.argentina.gob.ar/aaip>

¹¹ CORTI, Horacio y otros, “Publicidad, transparencia y acceso a la información. la novedosa concepción del derecho a la información que encarna la ley n° 104 a través de la reforma de la ley n° 5784”, en la obra colectiva *Ciudad Transparente*, dirigida por Marcela Basterra, Ed. Jusbaire, disponible en: <http://editorial.jusbaire.gov.ar/libro/cargar/246>

¹² CORTI, Horacio, *Derecho Constitucional Presupuestario*, Astrea, Buenos Aires, 2011, p. 862

Uno de los Magistrados, Castillo Viquez, agregó, que,

“Las razones anteriores, resultan plenamente aplicables para el caso de los impuestos, pues no cabe duda que la evasión fiscal, el no pago oportuno de los impuestos y otras prácticas indebidas desde el punto de vista ético y jurídico, socavan las bases del Estado social de Derecho, toda vez que con ello se impide que la Administración Pública financian con ingresos corrientes los gastos corrientes que conlleva la prestación servicios públicos de calidad; además, contribuye a agravar la situación fiscal del gobierno central. Por consiguiente, todo lo relativo al nombre de los contribuyentes y los responsables, al monto que pagan por concepto de tributos, así como a su morosidad, es asunto que tiene un marco interés público y constituye información pública; información que en manos de los ciudadanos constituye una importante herramienta para el ejercicio de la democracia participativa en una materia que afecta a todo el colectivo social”.

VI. Colofón

En el proceso de transparencia de la información tributaria al que se refiere el Principio 7 tiene un rol fundamental las organizaciones de la sociedad civil que son propuloras de los cambios y la justicia que se muestra, en general, receptiva a hacer una interpretación evolutiva de las disposiciones acorde a la vigencia de los derechos fundamentales.

Esa interpretación es la que muestra las sentencias citadas en este trabajo sobre las normas del secreto fiscal en relación al derecho fundamental de acceso a la información pública.

TRANSPARENCIA Y PARTICIPACIÓN CIUDADANA EN LA POLÍTICA FISCAL DE LA FEDERACIÓN BRASILEÑA: ESTADO ACTUAL

Marciano Seabra de Godoi

I. Premisas, objetivos y metodología del estudio

El presente estudio parte de dos premisas. La primera considera que la manera por la cual se preparan y ejecutan, y así mismo el contenido de los presupuestos públicos de un Estado, revelan las reales prioridades de su gobierno con mucho más fidelidad que, por ejemplo, los principios generales declarados en el texto de las constituciones nacionales o de los tratados internacionales. Comprobar el grado de real participación ciudadana en la elaboración de los presupuestos públicos y verificar cómo los tributos y gastos públicos ahí previstos inciden sobre las clases y grupos sociales es una manera efectiva de verificar, por ejemplo, si la norma de la Constitución brasileña (art. 3.º), según la cual la erradicación de la pobreza y de la marginalización constituye uno de los objetivos fundamentales de la República, es una mera declaración retórica o no. ;

La segunda premisa afirma/plantea que las obligaciones actualmente asumidas por los Estados en los tratados internacionales sobre derechos humanos¹ tienen una notable incidencia sobre la política fiscal de los gobiernos nacionales. Como ha puesto de manifiesto la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, los diferentes tratados de derechos humanos ponen límites a la discrecionalidad de los Estados en la formulación de sus políticas fiscales². En efecto, las finanzas públicas son al fin y al cabo la gran

destinataria de la conocida norma del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, en vigor desde 1976³, según la cual los Estados tienen la obligación de “adoptar medidas (...), especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que dispongan, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados (...), la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos” (Artículo 2 del Pacto).

La tercera premisa del presente estudio sostiene que la política fiscal puede y debe tener un enfoque de derechos humanos o derechos fundamentales, tanto respecto a sus aspectos sustantivos como procedimentales. En cuanto a los aspectos sustantivos, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos señaló los siguientes factores como claramente perjudiciales al cumplimiento de los pactos internacionales sobre derechos humanos: una carga impositiva insuficiente para hacer frente a los gastos sociales; una tributación con tipos muy altos sobre el consumo y muy bajos sobre la renta y la propiedad; una legislación plagada de oportunidades de elusión fiscal, y exenciones y beneficios tributarios desproporcionados que profundizan la regresividad del sistema fiscal⁴. Por lo que toca a los aspectos procedimentales de la política fiscal y su relación con los derechos humanos, la Comisión enfatiza que “los derechos de participación, rendición de cuentas, transparencia y acceso a la información (...) son principios fundamentales plenamente aplicables a las políticas fiscales” y

¹ Por ejemplo, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos adoptado por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas en 1966 y que está en vigor desde 1976, o la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José) suscrita en 1969 y que está en vigor desde 1978.

² COMISIÓN INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, *Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas*, [s.l.], OEA, 2017, 169.

³ Casi todos los Estados del mundo firmaron y ratificaron el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Estados Unidos es uno de los pocos países que no lo han ratificado.

⁴ COMISIÓN INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, *Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas*, [s.l.], OEA, 2017, 170.

deben “implementarse en todo el ciclo de las políticas, desde la elaboración de los presupuestos y los códigos tributarios o la asignación de gastos hasta la supervisión y evaluación de las consecuencias”⁵.

Sobre la base de tales premisas, y partiendo de los Principios de Derechos Humanos en la Política fiscal, una notable obra de sistematización sobre la incidencia de los derechos humanos en la política fiscal llevada a cabo por un grupo de expertos e instituciones latinoamericanas en el año 2021, el presente estudio tiene como objetivo general examinar el panorama brasileño respecto a la incidencia concreta del Principio n.7 de dicho documento, tal y cual registrado en dicha obra: “La política fiscal debe ser transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas. Las personas tienen derecho a la información fiscal”⁶.

Para alcanzar este objetivo general, se adoptó la siguiente metodología: en primer lugar, se hizo un examen normativo sobre la presencia del principio de transparencia fiscal y participación ciudadana en el ordenamiento jurídico brasileño, especialmente en la Constitución del año 1988, en la Ley de Responsabilidad Fiscal del año 2000 y en la Ley de Acceso a la Información del año 2011; en segundo lugar, se hizo una revisión de literatura sobre el grado de cumplimiento concreto de las normas de transparencia, participación ciudadana y rendición de cuentas en la política fiscal de los distintos entes federales, con énfasis en aspectos clave como la relación entre los poderes ejecutivo y legislativo en el proceso presupuestario, las experiencias de presupuesto participativo, el presupuesto en sus impactos sobre grupos sociales vulnerables, la política fiscal y su impacto sobre el derecho social al transporte, la publicación de informaciones fiscales por

parte de las empresas y la existencia de programas oficiales de educación y ciudadanía fiscal; en tercer lugar, se identificaron organizaciones y movimientos sociales que luchan por dar a la política fiscal y al ciclo presupuestario un enfoque de derechos humanos o derechos fundamentales, a fin de dar más visibilidad a tales iniciativas y movimientos.

Las investigaciones que han resultado en el presente estudio se hicieron en el seno del Grupo de Investigación “Finanzas Públicas, Igualdad y Democracia”, radicado desde 2016 en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Minas Gerais, en Belo Horizonte⁷.

Antes de pasar a las secciones que presentarán los resultados del estudio, es necesario aclarar que en la literatura jurídica brasileña tradicional se tiene como seguro e indiscutible que el derecho tributario tiene mucha relación con los derechos humanos o fundamentales, pero en el sentido restrictivo de derechos humanos o fundamentales de los contribuyentes contra exigencias o imposiciones arbitrarias del legislador o de la administración tributaria⁸. En las facultades de

⁵ COMISIÓN INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, *Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas*, [s.l.], OEA, 2017, 171.

⁶ ASOCIACIÓN CIVIL POR LA IGUALDAD Y LA JUSTICIA et al, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

⁷ Las investigaciones han contado con la participación de las siguientes personas: Ana Luiza Batista Rodrigues, André Godinho Delgado Vocurca, Anna Flávia Moreira, Bianca Sartori, Carolina Alencar Roellas, Elisângela Oliveira de Rezende Francisco Mata Machado Tavares, Gabriela Ferretti Sieiro Franzero, Gabriela Luzia Dantas Lemos, Gabriella Véio Lopes da Silva, Gustavo Lanna Murici, Luisa Silva Ribeiro Baptista de Oliveira, Maria Angélica dos Santos, Maria Clara Astolfi Costa, Marina Trotta Batista, Nicolle Franco de Menezes, Patrícia Barbosa de Oliveira Reis, Pricylla Myrian Ramos Motta Martins, Priscila Aarão Russo.

⁸ En el ámbito internacional también está arraigada hace mucho esta noción de que el derecho tributario protege derechos humanos o fundamentales de los contribuyentes contra exigencias e imposiciones arbitrarias del fisco o del legislador. Uno de los temas del Congreso de la IFA (International Fiscal Association) en el año 2015 fue exactamente la protección en términos prácticos de los derechos fundamentales de los contribuyentes – IFA, *Cahiers de droit fiscal international, Volume 100B*, 2015 Basel Congress, The practical protection of

derecho de Brasil, se forman abogados y jueces preparados para reaccionar contra imposiciones tributarias que vulneren los derechos fundamentales de los contribuyentes, pero aún es muy poco difundida, especialmente en los medios más tradicionales y conservadores, la visión de que en la actividad presupuestaria en particular, o en la política fiscal en general, están en juego derechos humanos o fundamentales de la ciudadanía que los Estados se comprometieron a respetar y promover en sus constituciones y en los tratados internacionales de los cuales son signatarios.

II. Normas de la Constitución brasileña sobre transparencia, participación ciudadana y control social en la política fiscal y en el Derecho financiero

Es curioso que la palabra “transparencia” no apareciera en el texto original de la Constitución brasileña promulgada en el año 1988, aunque sí fue luego incorporada al texto de la Constitución en ocasión de la promulgación de tres enmiendas constitucionales, de las cuales dos tienen relación directa con el derecho financiero. La Enmienda n. 71 del año 2012 dispuso que el sistema nacional de cultura del país se regirá por varios principios, entre ellos los de “transparencia e intercambio de informaciones” (art. 216-A, párrafo 1.º, IX de la Constitución). La Enmienda n. 103 del año 2019 dispuso que una ley orgánica deberá regular el régimen de cotización de la seguridad social de los funcionarios públicos con arreglo a los principios de “gobernanza, control interno y transparencia” (art. 40, párrafo 22, VII de la Constitución). La Enmienda n. 108 del año 2020 dispuso que los fondos de financiación de la educación básica en cada uno de los 27 Estados brasileños⁹ tendrán un régimen legal de “transparencia, monitoreo, fiscalización,

control interno, externo y social” (art. 212-A, X, letra d de la Constitución)¹⁰.

A pesar de que la palabra “transparencia” no aparecía en el texto original de la Constitución de 1988, su sentido siempre estuvo implícitamente presente en las normas constitucionales sobre el derecho fundamental de acceso a la información en general (art. 5.º, XIV) y a las informaciones que los órganos públicos deben prestar sobre temas de interés colectivo (art. 5.º, XXXIII). El sentido de la transparencia también se manifestaba en la norma constitucional que determina que la administración pública de todos los poderes y entes de la federación se someta al principio de publicidad (art. 37, *caput*) y la norma constitucional que garantiza el acceso a registros e informaciones sobre actos de gobierno (art. 37, párrafo 3.º, II)¹¹. El interés público a la información también es reconocido constitucionalmente en la norma que impone la publicidad de los fallos del poder judicial (art. 93, IX). En el año 2003, la Enmienda constitucional n. 41 determinó que las administraciones tributarias de los entes federativos deben intercambiar y compartir catastros e informaciones fiscales (art. 37, XII).

La norma constitucional más completa y acabada sobre la transparencia en las finanzas públicas fue introducida por la Enmienda constitucional n. 108 del año 2020, que determinó que los entes federativos deben hacer disponibles sus informaciones y datos contables, presupuestarios y fiscales de modo a garantizar su publicidad, rastreabilidad y comparabilidad, con divulgación en un medio electrónico de amplio acceso (art. 163-A).

Las expresiones “participación ciudadana”, “participación social” y “control social” aparecen en algunas ocasiones en el texto constitucional. La Constitución de 1988

taxpayers’ fundamental rights, IFA, The Hague, 2015.

⁹ Los Estados en Brasil corresponden a las Provincias en Argentina y a las Comunidades Autónomas en España.

¹⁰ El régimen de funcionamiento de los fondos de financiación de la educación básica se estableció en el año 2020, por la Ley 14.113.

¹¹ En el año 2011 el parlamento brasileño aprobó la Ley 12.527, que reglamenta estas normas constitucionales en relación con todos los entes federativos y es conocida como Ley de Acceso a la Información (LAI) – véase la sección IV del estudio.

determina que la administración de la seguridad social cuente con la participación de trabajadores, empleadores, jubilados y del poder ejecutivo en órganos colegiados (art. 194, párrafo único, VII), con la “participación de la comunidad” en la definición de las acciones y servicios públicos de salud (art. 198, III) y la “participación de la población, por medio de organizaciones representativas, en la formulación de políticas y en el control de las acciones” gubernamentales en el área de la asistencia social (art. 204, II). En el año 2000, la Enmienda constitucional n. 31 determinó a la Unión y a los Estados de la federación la creación de fondos de combate a la pobreza, cuya gestión debería contar con la participación de “representantes de la sociedad civil” (arts. 79 y 82 del Acto de las Disposiciones Constitucionales Transitorias). En el mismo sentido, la Enmienda constitucional n. 71 del año 2012 determina que haya “democratización de los procesos decisorios con participación y control social” en la conducción de las políticas públicas de cultura (art. 216-A, § 1.º, X).

Una norma específica sobre participación ciudadana en la formulación y en el control de las políticas públicas ha sido introducida en la Constitución brasileña por la Enmienda n. 108 del año 2020: “El Estado ejercerá la función de planificación de las políticas sociales, asegurada, en la forma de la ley, la participación de la sociedad en los procesos de formulación, monitoreo, control y evaluación de esas políticas” (art. 193, párrafo único). Aquí, una vez más, el Congreso Nacional se mantiene inerte y todavía no ha aprobado la ley mencionada en la norma constitucional.

Una forma distinta de control ciudadano sobre las finanzas públicas es la norma constitucional según la cual cualquier ciudadano, asociación o sindicato es parte legítima para denunciar irregularidades o ilegalidades al Tribunal de Cuentas de la Unión (art. 74, párrafo 2.º).

En 2021, la Enmienda constitucional n. 109 incluyó en la Constitución brasileña normas específicas sobre la necesidad de evaluación periódica de las políticas públicas en general, y

de las políticas de beneficios y desgravaciones tributarias en particular. En el artículo 37 de la Constitución de 1988 se incluyó la norma según la cual “los órganos y entidades de la administración pública, individual o conjuntamente, deben realizar evaluación de las políticas públicas, incluso con divulgación del objeto a evaluarse y de los resultados alcanzados, en la forma de la ley” (art. 37, párrafo 16 de la Constitución). Los resultados de esa evaluación obligatoria de las políticas públicas necesitan ser tomados en cuenta en la elaboración de las leyes presupuestarias, según determina el art. 165, párrafo 16 de la Constitución (también incluido por la Enmienda 109). Esa Enmienda n. 109 también ha determinado que una ley orgánica establezca “criterios objetivos, metas de desempeño y procedimientos para la concesión y la alteración de incentivo o beneficio de naturaleza tributaria (...), reglas para la evaluación periódica obligatoria de los impactos económico-sociales de los incentivos o beneficios (...), con divulgación irrestricta de los respectivos resultados y reducción gradual de los incentivos fiscales federales (...)” (art. 4.º de la Enmienda constitucional 109/2021).

Constituye un grave error que la Enmienda constitucional n. 109 no haya determinado expresamente que en la evaluación de las políticas públicas y de los incentivos/beneficios tributarios debe haber mecanismos de participación ciudadana y control social. Por otra parte, es preocupante que el Congreso Nacional todavía siga inerte y no haya creado la urgente legislación infraconstitucional que debe desarrollar y reglamentar los mandamientos constitucionales sobre evaluación de políticas públicas y beneficios tributarios introducidos en la Constitución en el año 2021¹².

¹² Sobre las debilidades institucionales respecto a la evaluación y control de los gastos tributarios en Brasil, véase PELLEGRINI, *Gastos tributários: Conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil*, Textos para Discussão n. 159, Senado Federal, Brasília, 2014; y CASTAGNA, Ricardo Alessandro. *O direito financeiro dos gastos públicos*,

En el ámbito federal, un decreto presidencial del año 2019 creó el Consejo de Monitoreo y Evaluación de Políticas Públicas. Los órganos y comités responsables por tal monitoreo y evaluación sólo tienen miembros del poder ejecutivo y no cuentan con la necesaria participación ciudadana y control social. La única norma sobre participación ciudadana es tímida e incompleta: “Los comités del Consejo de Monitoreo y Evaluación de Políticas Públicas podrán invitar, siempre que necesario al ejercicio de sus competencias, representantes de los órganos gestores de políticas públicas, entidades representativas de segmentos de actividad y de especialistas con notorio saber” (art. 5.º del Decreto n. 9.834/2019). En el año 2023, el Decreto n. 9.834/2019 fue derogado y sustituido por el Decreto n. 11.558/2023, pero no se corrigió la tímida e insuficiente previsión de participación ciudadana en el proceso de monitoreo y evaluación de las políticas públicas federales.

Por otro lado, no hay motivos para que no haya la adecuada participación social y ciudadana en el monitoreo y evaluación de políticas públicas, incluso de los beneficios tributarios, que es garantizada por la Ley n° 14.113/2020, que establece la evaluación y el monitoreo de los fondos de financiación de la educación básica en cada uno de los 27 Estados de la federación brasileña. No hay motivos para no haber en el caso del monitoreo y evaluación de las políticas públicas, incluso de los beneficios tributarios, la adecuada participación social y ciudadana garantizada por la Ley n. 14.113/2020, que regula la evaluación y monitoreo de los fondos de financiación de la educación básica en cada uno de los 27 Estados de la federación brasileña. Bajo dicha Ley, la evaluación y monitoreo de esos fondos se hace por medio de Consejos de Acompañamiento y de Control Social, en el cual toman asiento y voto, además de representantes del gobierno y de la administración pública, representantes de la sociedad civil, de los estudiantes, de los sindicatos, de los padres de los alumnos etc.

Tesis doctoral presentada a la Facultad de Derecho de la Universidad de São Paulo, São Paulo, 2020.

Así las cosas, se puede concluir esta sección afirmando que la transparencia, la participación ciudadana y el control social en el ámbito del derecho financiero y de las políticas públicas son temas normatizados por la Constitución brasileña desde el inicio de su vigencia en 1988¹³, pero con mucho más intensidad en los últimos años, a raíz de varias enmiendas constitucionales que, desafortunadamente, aún no han sido reglamentadas por el Congreso Nacional, que mantiene una postura de grave omisión¹⁴.

III. Normas de la Ley de Responsabilidad Fiscal sobre transparencia y participación ciudadana en la política fiscal y en el Derecho financiero

En el año 2000 se adoptó en Brasil una Ley Orgánica (Ley Complementar 101) con normas dirigidas a “la responsabilidad en la gestión fiscal”. La ley tiene en total 75 artículos y la transparencia de la gestión fiscal se regula en los artículos 48, 48-A y 49. En el capítulo de la ley llamado “Transparencia, Control y Fiscalización” (artículos 48-59), hay muchas más normas sobre las informaciones e informes detallados que los entes federativos deben preparar y poner a disponibilidad de la población y los órganos centrales de la Unión Federal, a fin de asegurar o por lo menos buscando asegurar, una efectiva participación ciudadana en el proceso presupuestario o en la política fiscal.

En su redacción original del año 2000, la Ley de Responsabilidad Fiscal disponía en su art.

¹³ Según Ricardo Lobo Torres, una de las innovaciones de la Constitución de 1988 fue su “cuidado con la transparencia fiscal y el control de las renuncias de ingreso” – TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, Vol. V, 2.ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2000, 383.

¹⁴ Sobre el tema, véase AFONSO, José Roberto et al, *Diagnóstico sobre constitucionalização das finanças públicas no Brasil*, Texto para discussão n.º 19, Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas Fipe, São Paulo, 2023. Disponible en: [Textos Para Discussão - Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas - Fipe](#). [Acceso el 23/10/2023].

48 que la transparencia en la gestión fiscal se obtendría por dos medios: a) amplia divulgación, incluso en medios electrónicos, de leyes presupuestarias, documentos de rendición de cuentas del poder ejecutivo e informes de gestión y ejecución fiscal en versión completa y versión simplificada; y b) incentivo a la participación popular y realización de audiencias públicas durante el proceso presupuestario en el poder legislativo.

En el año 2009 hubo una modificación en la ley, con el objetivo de hacer más efectiva la disponibilidad pública de las informaciones e informes fiscales, especialmente en los municipios más pequeños del país. La Ley Complementar 131/2009 determinó que la transparencia fiscal sería alcanzada, además de por los dos medios referidos arriba, por la “puesta en pleno conocimiento y acompañamiento de la sociedad, en tiempo real, de informaciones detalladas sobre la ejecución presupuestaria y financiera, en medios electrónicos de acceso público” y por la “adopción de un sistema integrado de administración financiera y control que atienda a padrón mínimo de calidad establecido por el poder ejecutivo de la Unión”. Fueron establecidos plazos máximos para el cumplimiento de esas normas, desde 1 año para la Unión Federal, los Estados y los Municipios con más de 100.000 habitantes, hasta 4 años para los Municipios con hasta 50.000 habitantes (los cuales constituyen la gran mayoría de los Municipios brasileños). La Ley 131/2009, conocida popularmente como “Ley de la Transparencia”, también determinó que los entes de la federación que no cumplan con esas normas sufrirán la sanción de no recibir transferencias voluntarias de recursos presupuestarios de los demás entes de la federación.

La Ley Complementar 131/2009 también trató de desarrollar el artículo de la Constitución según el cual cualquier ciudadano, asociación o sindicato es parte legítima para denunciar irregularidades o ilegalidades al Tribunal de Cuentas de la Unión (art. 74, párrafo 2.º de la Constitución). En el desarrollo de esa norma determinado por la Ley

Complementar 131/2009, se dispuso que cualquier ciudadano, partido político, asociación o sindicato es parte legítima para denunciar al respectivo Tribunal de Cuentas [en el ámbito federal, estadual o municipal] y al órgano competente del Ministerio Público el no cumplimiento de las prescripciones establecidas en la Ley de Responsabilidad Fiscal (art. 73-A de la Ley de Responsabilidad Fiscal).

En 2016, una nueva modificación de la Ley de Responsabilidad Fiscal obligó que Estados y Municipios le envíen al Ministerio de Hacienda de la Unión Federal informaciones periódicas sobre sus deudas interna y externa, y también determinó que todos los entes federales hagan disponibles en medio electrónico de amplio acceso público sus informaciones y datos contables, presupuestarios y fiscales según periodicidad, forma y sistema establecidos por la Secretaría del Tesoro Nacional, órgano central de contabilidad de la Unión Federal (art. 48, párrafos 2.º y 3.º de la Ley de Responsabilidad Fiscal).

Se puede constatar claramente que la Ley de Responsabilidad Fiscal contempla más normas sobre transparencia en términos de facilitación inmediata de informaciones fiscales e informes de gestión que exigencias de creación concreta y efectiva de mecanismos e instancias de participación ciudadana y control social en el proceso presupuestario en particular, o en la política fiscal en general. Una prueba concreta de ello es que jamás ha sido creado el “Consejo de Gestión Fiscal” previsto en el art. 67 de la Ley de Responsabilidad Fiscal del año 2000, que sería formado por representantes de todos los poderes de la República, de todas las esferas de federación, por el Ministerio Público y “entidades técnicas representativas de la sociedad” con el objetivo de monitorear y evaluar de modo permanente la política y gestión fiscal, incluso para la adopción de medios necesarios para el control social de las finanzas públicas. En efecto, pasados 23 años de su promulgación, el único órgano con participación ciudadana previsto en la Ley de Responsabilidad Fiscal que podría lograr poner en marcha un efectivo control social

permanente de la política y gestión fiscal, el Consejo de Gestión Fiscal previsto en su art. 67, ni siquiera llegó a ser creado por el legislador. Otra evidencia de la poca importancia que desafortunadamente se suele dar por el gobierno brasileño a la participación ciudadana en formulación y monitoreo de las políticas públicas es que, en el período de gobierno del presidente Jair Bolsonaro (2019-2022), se puso en práctica una política de extinción sistemática de consejos de participación popular y ciudadana en las políticas públicas¹⁵.

IV. Ley de Acceso a la Información (Ley n. 12.527/2011)

Está previsto en la Constitución de 1988 el derecho de recibir de los poderes públicos informaciones de interés particular del ciudadano o informaciones sobre actos de gobierno y asuntos de interés general o colectivo. Ese derecho, que se considera fundamental, ha sido objeto de una detallada regulación en el año 2011, por la Ley 12.527, popularmente conocida por “Ley de Acceso a la Información” (LAI), que se aplica no solamente a los órganos de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial de todos los entes de la federación, sino también a las fundaciones y empresas públicas, asimismo a entidades privadas que reciban cuantías del presupuesto público o subvenciones para realización de actos de interés público.

La LAI dispone que el Estado tiene el deber de garantizar el derecho a la información de modo objetivo, ágil, transparente, en un lenguaje claro y de fácil comprensión, bajo las siguientes directrices (previstas en su art. 5°): la publicidad de las informaciones como regla y el sigilo (por razones de seguridad de la sociedad o del Estado) como excepción; obligatoriedad de la transparencia activa (sistemática divulgación de informaciones de

interés público en local de fácil acceso independientemente de solicitudes) en paralelo a la transparencia pasiva (pronto y eficaz atendimento a las solicitudes de acceso a las informaciones); fomento al desarrollo de la cultura de la transparencia en la administración pública y de su control social.

En lo que respecta a la transparencia activa, la LAI exige que la divulgación sea de fácil acceso (en la red mundial de computadores) e incluya informaciones sobre la estructura funcional y las competencias de los órganos, los gastos, transferencias financieras y contratos celebrados por las entidades públicas, además de datos para el acompañamiento de los programas, acciones, proyectos y obras de los órganos públicos. Otro requisito importante de la transparencia activa es brindarle al ciudadano el acceso a una sección de informaciones con las respuestas a las preguntas más frecuentes de la sociedad. Los sitios electrónicos oficiales de los órganos públicos deben contener herramientas de búsqueda de contenido que permitan acceder a las informaciones de modo objetivo y en lenguaje de fácil comprensión, con la posibilidad de obtener informes en distintos formatos electrónicos abiertos que puedan leerse o procesarse por máquinas.

Por lo que respecta a la transparencia pasiva, la LAI dispone que, para el acceso del ciudadano a informaciones de interés público, el requisito de la identificación del solicitante no debe resultar en exigencias que en la práctica puedan inviabilizar la solicitud. Son vedadas por la LAI las exigencias de que el solicitante declare al poder público los motivos determinantes de la solicitud de informaciones que tengan interés público (art. 10 de la LAI).

La LAI dispone que todos los entes de la federación brasileña deben crear una legislación propia que defina reglas específicas para la aplicación de la ley en el ámbito de sus competencias, con la creación de un Servicio de Informaciones al Ciudadano y la realización de audiencias o consultas públicas con incentivo a la participación popular (arts. 9° y 45 de la LAI).

¹⁵ Sobre el tema, véase MUSSOI, H.G.; QUADROS, D. G. de, “Erosão democrática e legalismo democrático: o caso dos Conselhos Gestores no Governo Bolsonaro”, en *Revista de Estudos Institucionais*, Vol.8, Núm.3, Rio de Janeiro, 2022, 582-606.

V. El creciente poder parlamentario sobre el presupuesto federal y el fenómeno conocido por “presupuesto secreto” en el Congreso Nacional brasileño

En las secciones II a IV del estudio, se han presentado y comentado las numerosas normas del ordenamiento jurídico brasileño que tratan de la transparencia, participación ciudadana y control social en la política fiscal y en el derecho financiero, y asimismo del derecho fundamental a la obtención de informaciones de los órganos públicos brasileños. A partir de ahora se examinará hasta qué punto aquellas normas jurídicas tienen arraigo y eficacia social.

Para que uno tenga una visión concreta sobre la transparencia fiscal (o su ausencia) en Brasil, especialmente en el ámbito federal, no basta con conocer e interpretar las normas de la Constitución de 1988 y de la Ley de Responsabilidad Fiscal del año 2000. Es necesario conocer la lógica de las relaciones políticas reales entre los poderes legislativo y ejecutivo, especialmente en el proceso presupuestario.

Brasil es una república presidencialista en la cual el parlamento tiene mucho poder y control sobre el ejecutivo y en la cual, históricamente, el partido político del presidente queda muy lejos de tener mayoría parlamentaria. Para aprobar las leyes presupuestarias anuales y las medidas legislativas necesarias para implementar su plan de gobierno, el presidente de la república tiene que hacer muchas concesiones a varios parlamentarios y partidos políticos sin afinidad ideológica con el gobierno, en una práctica conocida por presidencialismo de (amplia) coalición¹⁶.

Uno de los expedientes más utilizados por la presidencia de la república para conseguir el apoyo de los partidos y parlamentarios, además de ofrecerles posiciones clave en ministerios y empresas públicas, es la ejecución, especialmente en vísperas de

importantes votaciones por el pleno del Congreso Nacional, de las enmiendas individuales que los parlamentarios están autorizados a hacer a la propuesta presupuestaria enviada anualmente al Congreso por el ejecutivo.

Hasta el año 2014, las enmiendas individuales de los parlamentarios no eran de cumplimiento obligatorio por el poder ejecutivo en la ejecución del presupuesto de la Unión Federal¹⁷. A partir de 2014, primero leyes presupuestarias y luego enmiendas constitucionales (como las Enmiendas n. 86/2015 y n. 100/2019) determinaron que las enmiendas presupuestarias individuales y colectivas de los parlamentarios tendrán ejecución obligatoria hasta determinado porcentaje de los ingresos líquidos de la Unión en el año anterior al del presupuesto. A partir de entonces, la ejecución o no de las enmiendas presupuestarias individuales y colectivas de los parlamentarios dejó de ser el principal instrumento de regateo y negociación en el proceso de obtención de apoyo político del poder legislativo a los proyectos y programas de un poder ejecutivo sin mayoría parlamentaria.

En el año 2021, la prensa nacional descubrió y denunció que la obtención de apoyo parlamentario a las iniciativas del poder ejecutivo federal estaba ocurriendo desde 2020 de una manera novedosa y encubierta. El parlamentario que ocupaba el cargo de Relator General del Presupuesto Federal pasó a tener muchos más poderes que antes y logró ordenar gastos (equivalentes a una cuantía anual entre 3 y 4 mil millones de euros) en diversos órganos y ministerios del ejecutivo federal, unos gastos pulverizados en cientos de indicaciones individuales de los parlamentarios (cuyos nombres no se revelaban) que, de manera opaca y en algunos casos completamente secreta, definían el Municipio específico en el que se gastarían los recursos, así como las entidades específicas (generalmente entidades del tercer sector) que

¹⁶ Cf. ABRANCHES, Sérgio. *Presidencialismo de coalizão: raízes e evolução do modelo político brasileiro*, São Paulo, Companhia das Letras, 2018.

¹⁷ Cf. PISCITELLI, Tathiane. *Direito Financeiro*, 9.ª ed., São Paulo, Atlas, 2023, 64.

se beneficiarían de los pagos¹⁸. Bajo el esquema que se llamó “presupuesto secreto”, los parlamentarios que tenían cargos de liderazgo en el Congreso y que apoyaban al gobierno tenían cuotas mucho más altas para sus nominaciones individuales, y el esquema se hacía más intenso especialmente en los períodos en que el Congreso Nacional elegía las presidencias del Senado y de la Cámara de Diputados.

En resumen, bajo la lógica del “presupuesto secreto” un poder ejecutivo debilitado renuncia a sus poderes presupuestarios típicos a cambio de apoyo a sus proyectos y principalmente a cambio de un escudo o protección contra la posible apertura, por el parlamento, de un proceso de destitución presidencial. De hecho, entre 2020 y 2021, se enviaron al presidente de la Cámara de Diputados más de veinte solicitudes de apertura del proceso de *impeachment* contra el presidente de la república, pero ninguna de ellas fue siquiera analizada por el todopoderoso presidente de la Cámara de Diputados, principal defensor de la práctica conocida por “presupuesto secreto”. Por otra parte, el esquema de las enmiendas parlamentarias pone de manifiesto que una parte considerable de los gastos discrecionales del presupuesto federal¹⁹ se utiliza no con

arreglo a una lógica de planeamiento eficiente y transparente de políticas públicas estables, sino según una lógica electoral (y electorera) bajo la cual los diputados y senadores utilizan las enmiendas para enviar dinero a sus distritos y bases electorales de cara a aumentar las posibilidades de su reelección²⁰. De hecho, investigaciones recientes demuestran que las enmiendas parlamentarias apenas benefician a los Municipios cuyos votos se destinaron en su mayoría a candidatos derrotados en las elecciones más recientes²¹, mientras que Municipios que tienen padrinos influyentes en el Congreso obtienen una cantidad excesiva y desproporcionada de recursos por vía de enmiendas parlamentarias²². En los documentos y en la tramitación oficial del presupuesto en el Congreso, muchas veces no hay indicación de los parlamentarios autores de las enmiendas, pero el nombre del parlamentario siempre se alardea y difunde socialmente en el momento de la entrega de los recursos en los Municipios “premiados” por brindarle muchos votos en las elecciones.

En el año 2021, tras descubrirse por la prensa el esquema del “presupuesto secreto”, una medida judicial del Tribunal Constitucional falló que la práctica constituía una patente vulneración de la transparencia fiscal y de otras reglas presupuestarias y determinó la revelación de los nombres de los parlamentarios que habían presentado pedidos de pagos a los ministerios y órganos ejecutivos (algunos parlamentarios llegaron a hacer nominaciones que en conjunto sumaban

¹⁸ Cf. CRUVINEL, Marcello Nogueira. *Das Emendas de Relator ao Orçamento Secreto*, Brasília, Senado Federal-Instituto Legislativo Brasileiro, 2022.

¹⁹ Aproximadamente un 92% de los gastos presupuestarios federales en Brasil constituyen gastos obligatorios (nómina de los funcionarios, gastos de la previdencia social, transferencias constitucionales a los entes regionales y locales etc.) – cf. MEIRA, Laíne et al. “Despesas obrigatórias e discricionárias no Brasil”, *Boletim Economia Empírica*, Vol.III, n. XI, 2022, 54-60. Respecto al restante 8% de los gastos, dichos discrecionales, tradicionalmente el poder ejecutivo federal tenía amplia autonomía para direccionarlos, pero a partir de 2014 una parte cada vez más significativa de estos recursos es controlada por los parlamentarios individualmente o en bloque, por medio de sus enmiendas presupuestarias de ejecución obligatoria. En el año 2023, se calcula que un 30% de los recursos discrecionales del presupuesto federal está bajo control del Congreso – VARGAS, Mateus et al, “Congresso obtém volume inédito de verbas, mas

aplicação é falha”, en *Folha de São Paulo*, Política, São Paulo, 7 out 2023.

²⁰ Sobre el tema véase PINTO, Élica Graziane. “Orçamento secreto como instrumento de execução privada do orçamento público”, en *Populismo e o Estado de Direito*, Belo Horizonte, Casa do Direito, 2023, 509-524.

²¹ Cf. SHALDERS, André et al., *Desertos políticos: cidades que votaram em candidatos derrotados não receberam orçamento secreto*, *Estadão*, Seção Política, São Paulo, 21 set 2022.

²² RODRIGUES, Artur; FERREIRA, Flávio. “Poço vira farra de em reduto de emendas, e cidade de político supera estados inteiros”, en *Folha de São Paulo*, Política, São Paulo, 7 out 2023.

decenas de millones de euros). No obstante, aún después del fallo del Tribunal Constitucional, una gran parte de estas nominaciones no tuvo sus autores revelados por el Congreso Nacional.

En los últimos 3 años, los parlamentarios federales empezaron a explotar con intensidad creciente las llamadas “transferencias especiales” previstas en el art. 166-A de la Constitución, creado por la Enmienda Constitucional n. 105/2019. Bajo este expediente, los parlamentarios envían recursos del presupuesto federal directamente al poder ejecutivo de los Municipios que les parezcan estratégicos desde un punto de vista electoral, sin necesidad de formalización previa de planes de trabajo o convenios (que definan y regulen el destino específico de los recursos) entre el gobierno federal y el Municipio que recibe los recursos²³. En una práctica sin transparencia alguna, donde la mayoría de las transferencias especiales no informan sus beneficiarios finales en la ley presupuestaria, y solamente se pueden conocer los Municipios beneficiados en la fase de ejecución presupuestaria. Para colmar la falta de transparencia y control, se considera que el Tribunal de Cuentas de la Unión no tiene competencia para fiscalizar la correcta aplicación de las “transferencias especiales” y no hay restricción alguna para que tales transferencias se hagan en beneficio de Municipios que presentan irregularidades y omisiones en relación con transferencias federales anteriores. El monto de tales transferencias en el presupuesto federal del año 2023 es el equivalente a 1,3 mil millones de euros²⁴.

VI. Informes de organizaciones no gubernamentales sobre transparencia y gobernanza pública en la federación brasileña

²³ Cf. PINTO, Élide Graziane. “Emendas parlamentares: quanto menos controláveis, mais atraentes”, em *Conjur*, [s.l.], 17 mai 2022.

²⁴ Cf. TRANSPARÊNCIA BRASIL, *Com fiscalização e transparência falhas, emendas PIX somam R\$ 13 bi em quatro anos*, [s.l.], Transparência Brasil, 2023.

La organización no gubernamental *Transparência Brasil*²⁵ publicó en los últimos años muchos informes sobre el real y concreto grado de transparencia verificado en los entes federativos y órganos públicos brasileños.

En una investigación de 2020 sobre el real cumplimiento y aplicación de la Ley de Acceso a la Información (LAI) por los órganos públicos de los Estados brasileños, se averiguó que más de la mitad de los parlamentos regionales y casi un tercio de los tribunales de justicia regionales simplemente no contestaron a los pedidos de información hechos por el equipo de investigadores. En el caso de los órganos del poder ejecutivo, los resultados sobre el cumplimiento de la LAI fueron sensiblemente mejores. La evaluación global del estudio fue la de que hubo avances en los últimos años, pero “sin embargo no es posible ser optimista”, ya que problemas recurrentes desde el inicio de vigencias de la LAI “persisten comprometiendo significativamente el derecho de pedir y recibir informaciones de interés público”. Entre las conclusiones contenidas en el informe final de la investigación, se destacan las siguientes: alto grado de no cumplimiento del plazo máximo previsto en la LAI para contestar a los pedidos; baja calidad de las respuestas a los pedidos, haciendo necesaria la presentación de recursos para obtener justificaciones más claras para las denegaciones de información; número excesivo de denegaciones con la justificación genérica de que el pedido de informaciones “demanda trabajo adicional de análisis y consolidación”, sin presentar fundamentos concretos para ello; exigencia de excesivos datos de identificación del solicitante de las informaciones, en contra de lo que prevé la LAI²⁶.

²⁵ *Transparência Brasil* es una organización no gubernamental brasileña creada en 2000 y que, por su credibilidad, toma asiento en los Consejos de Transparencia de la Contraloría General de la Unión Federal y del Senado Federal.

²⁶ TRANSPARÊNCIA BRASIL. *A LAI em 2020: Estados e Distrito Federal*, [s.l.], Transparência Brasil, 2020.

Las conclusiones de *Transparência Brasil* fueron todavía peores en el caso de la investigación hecha en el año 2020 sobre el grado de transparencia de los poderes legislativos de los Municipios de las tres principales regiones metropolitanas del país (São Paulo, Rio de Janeiro y Belo Horizonte). En los informes de la investigación, se concluye que muchas cámaras legislativas municipales siguen sin publicar una legislación propia para reglamentar la LAI. El grado de transparencia del poder legislativo municipal en las tres regiones metropolitanas fue considerado insatisfactorio, con peores resultados en las regiones metropolitanas de Río de Janeiro y Belo Horizonte en comparación con la región metropolitana de São Paulo²⁷.

En el año 2022, en un convenio con la Universidad Federal de Campina Grande (Paraíba), la organización *Transparência Brasil* hizo una investigación sobre la completitud y la facilidad de obtención, por la ciudadanía, de los datos de remuneración de magistrados de tribunales de justicia de los Estados brasileños en el Panel de Remuneración de los Magistrados del Consejo Nacional de Justicia. Se averiguó que, de 2019 a 2021, más de un tribunal le entrega al Consejo Nacional de Justicia informaciones incompletas, indicando solamente el gasto total con remuneraciones en determinado mes, y no la especificación de las remuneraciones de cada magistrado, como determina la legislación. En el caso de algunos tribunales, la desobediencia a la legislación es recurrente, como en el caso de los tribunales de los estados de Piauí y Ceará, que tuvieron los peores índices de transparencia. En el año 2021, se concluyó que las informaciones fueron presentadas de manera incompleta por 11 de los 27 tribunales²⁸.

En el final del año 2021, *Transparência Brasil* hizo una investigación sobre la facilidad de obtención, por la ciudadanía, de informaciones

sobre los proyectos de ley presupuestaria del año 2022 enviados por el ejecutivo al legislativo en los ámbitos de la Unión y de los Estados brasileños. Los resultados de la pesquisa no fueron positivos. Se averiguó que ninguna de las unidades federativas tenía en su sitio electrónico principal un enlace directo y específico para acceder al proyecto de ley presupuestaria del año 2022. Se verificó que el cuadro más problemático estaba en las asambleas legislativas de los Estados, donde acceder al proyecto de ley presupuestaria fue muy difícil. Así, en el caso de tres asambleas, el proyecto de ley presupuestaria no fue localizado, mientras que en apenas un tercio de las asambleas legislativas la localización del proyecto de ley presupuestaria fue considerada sencilla y fácil. Por otro lado, en el ámbito del poder ejecutivo, el proyecto de ley presupuestaria no fue localizado en el portal electrónico de transparencia federal ni en el 59% de los portales electrónicos de transparencia de los Estados.²⁹

La organización no gubernamental *Transparência Internacional Brasil*³⁰, que no debe confundirse con la organización no gubernamental *Transparência Brasil*, también realizó en los últimos años encuestas destinadas a construir el llamado Índice de Transparencia y Gobernanza Pública (ITGP) aplicable a los entes federativos brasileños. Esas encuestas se hicieron con la participación y financiación de órganos internacionales como la Unión Europea y la Embajada de Noruega en Brasilia.

El Índice de Transparencia y Gobernanza Pública (ITGP) fue desarrollado en 2021 por *Transparencia Brasil Internacional* con el objetivo de combatir la corrupción en el país y busca evaluar, exponer y promover la transparencia de datos e información. El concepto de gobernanza pública tenido en

²⁷ TRANSPARÊNCIA BRASIL. *Transparência em Câmaras Municipais*, [s.l.], Transparência Brasil, 2020.

²⁸ TRANSPARÊNCIA BRASIL. *Judiciário deixa de prestar contas de remuneração de TJs*, [s.l.], Transparência Brasil, 2022.

²⁹ TRANSPARÊNCIA BRASIL. *Leis orçamentárias sem transparência*, [s.l.], Transparência Brasil, 2021.

³⁰ *Transparência Internacional Brasil* es la sucursal brasileña de la organización no gubernamental *Transparencia Internacional*, fundada el año 1993 en Holanda y actualmente presente en más de cien países.

cuenta en la investigación se refiere a la capacidad y eficacia del Estado para implementar las políticas necesarias para alcanzar los objetivos comunes de la sociedad. El objetivo de construir el ITGP es mejorar los medios de interlocución e intercambio de información con la sociedad, de modo que se promuevan acciones que garanticen un mayor conocimiento y acción de la ciudadanía y la posibilidad de responsabilizar a los agentes públicos.

Los datos analizados por *Transparencia Internacional Brasil* buscan evaluar las acciones del Poder Legislativo y Ejecutivo a nivel estatal, y del Poder Ejecutivo a nivel municipal, en relación con la existencia de políticas, legislaciones, acciones gubernamentales, prácticas de transparencia que permitan luchar contra la corrupción y, con ello, fomentar la competencia positiva para lograr una mayor transparencia y cooperación entre los organismos.

Las evaluaciones se realizan mediante una tabla que asigna puntos al cumplimiento o no de unos tantos indicadores de transparencia, y cada indicador tiene un peso que aumenta gradualmente según la importancia que le otorga la metodología de la investigación. Para asignar puntos, los indicadores se dividen en (1) disposiciones legales, (2) existencia de plataformas, (3) prácticas de gobernanza, (4) actitudes de transparencia legislativa, (5) aspectos administrativos, (6) modo de comunicación de los datos hacia la ciudadanía, (7) participación y compromiso de la casa legislativa evaluada y (8) transformación digital de la entidad. Los índices indicados fueron elegidos para medir el nivel de gobernanza, relacionando los principios de transparencia con las acciones concretas resultantes de su aplicación. La información es recopilada por los organizadores de la encuesta en sitios web oficiales y redes sociales de los organismos evaluados³¹.

³¹ TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL BRASIL, *Nota Metodológica – Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) Poder Legislativo Estadual e Distrital*, Transparência Internacional Brasil-Konrad Adenauer Stiftung, São Paulo, 2023;

El resultado global del ITGP 2022/2021 de los poderes legislativos de los Estados de la federación fue muy negativo. De los parlamentos de los 27 miembros de la federación, 11 tuvieron la calificación global “mala” o “pésima”, 12 tuvieron la calificación “regular” y solamente 4 tuvieron la calificación “buena”. El resultado global del ITGP 2022/2021 de los poderes ejecutivos de los Estados de la federación fue bueno. De los 27 poderes ejecutivos estatales evaluados, solamente 3 tuvieron la calificación “mala”, 7 tuvieron la calificación “regular”, 12 tuvieron la calificación “buena” y 5 tuvieron la calificación “óptima”³².

La media de puntos de los poderes ejecutivos en el ITGP ha sido de 61 puntos en 100 posibles, mientras que la media de puntos de los poderes legislativos ha sido de 47,02 puntos en 100 posibles. Así las cosas, es posible concluir que, según *Transparencia Internacional Brasil*, la transparencia de los poderes ejecutivos en los Estados brasileños es mucho mejor que la transparencia de los poderes legislativos. Pero en un aspecto específico la evaluación de los poderes ejecutivos y legislativos se asemejan: en ambos el grado de participación social/ ciudadana es mucho peor evaluado que el grado de transparencia en términos de acceso a las informaciones³³.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL BRASIL, *Nota Metodológica – Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) Poder Executivo – Estados e Distrito Federal*, Transparência Internacional Brasil-Konrad Adenauer Stiftung, São Paulo, 2023.

³²Resultados disponibles en <https://transparenciainternacional.org.br/itgp/> Acceso el 19 octubre 2023.

³³ TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL BRASIL, *Nota Metodológica – Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) Poder Legislativo Estadual e Distrital*, Transparência Internacional Brasil-Konrad Adenauer Stiftung, São Paulo, 2023; TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL BRASIL, *Nota Metodológica – Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) Poder Executivo – Estados e Distrito Federal*, Transparência

En 2023, Transparencia Internacional Brasil evaluó el grado de transparencia de los poderes ejecutivos de 187 Municipios en 7 Estados brasileños. La conclusión de esa encuesta fue que los avances de los últimos años fueron tímidos y que la mayoría de los Ayuntamientos encuestados “todavía presenta resultados insatisfactorios”³⁴.

En 2022, las organizaciones *Transparencia Internacional Brasil* e *Instituto de Governo Aberto* publicaron un importante informe con recomendaciones de transparencia y gobernanza pública para los Ayuntamientos brasileños³⁵. Esas recomendaciones son organizadas en cinco dimensiones: i) aspectos legales y normativos; ii) plataformas; iii) transparencia ejecutiva y gobernanza; iv) transparencia financiera y presupuestaria; v) comunicación, participación social y compromiso. De un modo didáctico e informativo, en cada una de esas dimensiones el informe presenta acciones “imprescindibles”, “altamente recomendables” y “recomendables”.

El Instituto de Estudios Socioeconómicos (INESC) es una organización no gubernamental brasileña creada en 1979 en Brasilia que posee una larga experiencia en estudios, encuestas y proyectos relacionados con la transparencia fiscal y la participación popular en el ciclo presupuestario y en las políticas públicas. En sus actividades, INESC aplica hace muchos años la metodología “presupuesto y derechos” y en los años 2018-2021 tomó parte del Comité Impulsor de los estudios internacionales que resultaron en la

publicación de la obra *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*³⁶.

INESC y más de una centena de instituciones de otros países forman el *International Budget Partnership*, que se dedica desde el año 2006 a realizar el *Open Budget Survey*, una amplia encuesta sobre el grado de transparencia y participación ciudadana en los presupuestos nacionales y subnacionales de 115 países. Brasil ocupa en la encuesta más reciente (2017) una relativamente buena posición en el ranking: la posición n.7, que se califica como un grado suficiente pero no amplio de transparencia, por detrás de Nueva Zelanda, África del Sur, Suecia, Noruega, Georgia (estos países se califican en la encuesta como teniendo un “amplio” grado de transparencia) y México. Pero entre 2006 y 2017 no se verificó en Brasil un progreso considerable en los elementos considerados en la encuesta (participación ciudadana, supervisión institucional y control por una institución fiscal independiente). El elemento peor evaluado en el caso de Brasil es exactamente el de la participación popular³⁷.

En el año 2011, INESC hizo una investigación sobre el grado de transparencia presupuestaria en las capitales de Brasil³⁸. La encuesta, cuya metodología se basó en el índice latinoamericano de transparencia presupuestaria de la organización mexicana FUNDAR, tiene dos partes: la primera analiza concretamente la amplitud, actualización y calidad de las informaciones fiscales y presupuestarias disponibles en los sitios electrónicos oficiales de las 27 capitales brasileñas, y la segunda parte analiza la percepción social sobre la transparencia presupuestaria en las capitales, a partir de encuestas con profesionales de la academia, la

Internacional Brasil-Konrad Adenauer Stiftung, São Paulo, 2023.

³⁴ TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL BRASIL, *A um ano das eleições municipais, transparência das prefeituras avança de maneira tímida e ainda é insatisfatória*, [s.l.], Transparência Internacional Brasil, 2023.

³⁵ TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL BRASIL; INSTITUTO DE GOVERNO ABERTO. *Recomendações de Transparência e Governança Pública para Prefeituras*, Transparência Internacional Brasil-Instituto de Governo Aberto, São Paulo, 2022.

³⁶ ASOCIACIÓN CIVIL POR LA IGUALDAD Y LA JUSTICIA et al, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

³⁷ INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP, *Open Budget Survey*, [s.l.], International Budget Partnership, 2017.

³⁸ INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS – INESC, *Transparência Orçamentária nas capitais do Brasil*, Brasília, Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC, 2011.

prensa, organizaciones no gubernamentales, Ministerio Público etc. El resultado ha sido muy preocupante. Respecto a la primera parte de la encuesta, la transparencia presupuestaria de 8 capitales se consideró “razonable”, de 12 capitales se consideró “mediocre”, de 4 capitales “mala” y de 3 capitales “pésima”. Es decir, 70% de las capitales tuvieron resultados abajo del “razonable”. Respecto a la segunda parte de la encuesta, 82,2% de las personas encuestadas consideraron que la fiscalidad y el presupuesto público de sus ciudades eran “nada transparentes” o “ni opacos ni transparentes”. En la conclusión del estudio, se afirma que muy probablemente el escenario será todavía peor en municipios más pequeños, alejados de las capitales en el interior del país.

En el año 2014, INESC realizó una evaluación de los sitios electrónicos de transparencia presupuestaria de los entes públicos brasileños con especial énfasis en los impactos de los datos abiertos sobre los derechos humanos³⁹. La encuesta tuvo una etapa cuantitativa y otra cualitativa. En la primera, fueron analizados los sitios electrónicos de las capitales, el sitio electrónico del gobierno federal y el sitio electrónico del Senado Federal, con el objetivo de verificar el alcance de las reglas de la legislación brasileña sobre transparencia presupuestaria y datos abiertos. En la segunda etapa, se analizó la percepción de usuarios cualificados (de los movimientos sociales, de la academia, de órganos de control) sobre los impactos de los datos abiertos sobre el fortalecimiento de los derechos humanos en Brasil.

Las principales conclusiones de la primera parte de la encuesta fueron las siguientes: las informaciones de los sitios son completas; los datos no son primarios; la mayor parte de las informaciones no es actualizada con arreglo a lo que exige la legislación; no hay accesibilidad universal a las informaciones; hay avances en

el cumplimiento de la legislación que exige que los datos estén disponibles con posibilidad de lectura por máquinas; los sitios no discriminan los usuarios que buscan informaciones; los datos en general están disponibles en formatos no propietarios. Un hallazgo importante de la encuesta es que no hay una relación entre regiones más ricas y sitios electrónicos con más transparencia presupuestaria. Las conclusiones de la segunda parte de la encuesta confirmaron las de la primera parte, en el sentido de que es necesario mejorar la apertura de los datos. Se verificó que los usuarios perciben que los datos abiertos generan avances en los derechos humanos, y que el acceso a los datos tiende a empoderar y emancipar la ciudadanía. La obtención de los datos abiertos genera muchas formas de su reuso por los intermediarios: informes, artículos de prensa, investigaciones académicas, programas de ordenador, reuniones de grupos de investigación y movilización social etc⁴⁰.

VII. Participación popular y ciudadana en la elaboración de las leyes presupuestarias en Brasil

El presupuesto público brasileño se compone de tres instrumentos con objetivos distintos. Mientras el Plan Plurianual, con una vigencia de cuatro años, se presenta como un documento de planificación estratégica a mediano plazo en cuanto a programas de duración continua y gastos de capital, la Ley de Directrices Presupuestarias define las metas y prioridades de la administración pública y de la política fiscal para el corto plazo, estableciendo así los lineamientos que debe seguir la elaboración de la Ley del Presupuesto Anual, que promueve el establecimiento detallado de los ingresos y gastos del presupuesto público. Todos estos instrumentos son de cumplimiento obligatorio para todas las entidades

³⁹ BEGHIN, Nathalie; ZIGONI, Carmela (orgs.). *Avaliando os websites de transparência orçamentária nacionais e subnacionais e medindo impactos de dados abertos sobre direitos humanos no Brasil*, Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC, Brasília, 2014.

⁴⁰ BEGHIN, Nathalie; ZIGONI, Carmela (orgs.). *Avaliando os websites de transparência orçamentária nacionais e subnacionais e medindo impactos de dados abertos sobre direitos humanos no Brasil*, Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC, Brasília, 2014, 12-13.

federativas y deben ser aprobados por los respectivos parlamentos, en sus plazos específicos.

La Constitución de 1988 determina que los planes y programas nacionales, regionales y sectoriales del gobierno deben elaborarse de conformidad con el Plan Plurianual y que no pueden aprobarse modificaciones al proyecto de la Ley del Presupuesto Anual cuando sean incompatibles con el Plan Plurianual y la Ley de Directrices Presupuestarias. Estas normas constitucionales justifican que el Plan Plurianual sea considerado por la literatura en general como la más importante y estratégica de las normas presupuestarias⁴¹. Por eso es tan importante contar con una participación popular efectiva en su preparación. Tanto es así que la Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF) determina en su art. 48 que la transparencia de las finanzas públicas incluye “fomentar la participación popular y la celebración de audiencias públicas, durante los procesos de redacción y discusión” de las leyes presupuestarias. Pero ¿hasta qué punto esto sucede en la práctica?

La literatura que analiza este tema es extensa⁴², y es necesario recordar que el propio Plan Plurianual ha asumido diferentes sentidos y funcionalidades a lo largo de la historia de la república brasileña⁴³.

VII.1. Los Presupuestos Participativos en ámbito municipal

⁴¹MOGNATTI, Marcos César de Farias. *Transparência e Controle na Execução das Emendas Parlamentares ao Orçamento da União*. Brasília: Tribunal de Contas da União, Câmara dos Deputados e Senado Federal, 2008.

⁴² El número 34 (2023) del *Boletim de Análise Político-Institucional* do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA se dedica integralmente al tema de las experiencias institucionales y la participación ciudadana en la elaboración de los planes plurianuales en Estados y Municipios brasileños.

⁴³ OLIVEIRA, Valéria Rezende de. “O processo de participação social nos planos plurianuais do governo federal”, em *Experiências de participação institucionalizada*, Belo Horizonte, Universidade Federal de Minas Gerais, 2013, 20-46.

Según Magalhães⁴⁴, las primeras experiencias de los llamados Presupuestos Participativos ocurrieron en las décadas de 1980 y 1990, durante la gestión del Partido de los Trabajadores en el Ayuntamiento de Porto Alegre. La experiencia de Porto Alegre comenzó en 1989. El autor observa que en ese momento se establecieron 16 regiones de la ciudad, diseñadas considerando las demandas de los residentes de las zonas más desfavorecidas. Las convocatorias de servicios plenarios tuvieron como objetivo monitorear el objetivo de mejora continua en la prestación de los servicios municipales. También se creó un calendario anual para definir las prioridades regionales que serían remitidas a la propuesta de presupuesto anual, siendo publicadas en un cuaderno denominado Plan de Inversión del Presupuesto Participativo. Estas acciones promovieron la publicidad tanto de los compromisos asumidos como de los resultados obtenidos. El autor menciona que el experimento de Porto Alegre fue premiado en 1995 por las Naciones Unidas, en la Segunda Conferencia Mundial sobre Vivienda Humana y fue presentado en 1999 por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) en el Seminario de Gestión Social, en Washington. A partir de la experiencia de Porto Alegre, el Presupuesto Participativo comenzó a replicarse en alrededor de 170 ciudades más, con distintos grados en cuanto al alcance del proceso participativo y la incorporación de las demandas de la sociedad⁴⁵.

Ha llamado la atención de la literatura el caso del Presupuesto Participativo Digital (PPD) en

⁴⁴ MAGALHÃES, Álvaro. “Planejamento e Orçamento Participativo: do caso de Porto Alegre a apontamentos para um sistema nacional”, em *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 34, [s.l.], marzo 2023, 81-88

⁴⁵ MAGALHÃES, Álvaro. “Planejamento e Orçamento Participativo: do caso de Porto Alegre a apontamentos para um sistema nacional”, em *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 34, [s.l.], marzo 2023, 81-88.

el Municipio de Belo Horizonte⁴⁶, que tuvo inicio en 2006 y le ofrecía a cualquier elector del Municipio de Belo Horizonte la posibilidad de votar en una plataforma electrónica a partir de una lista de obras públicas preseleccionadas por el Ayuntamiento, eligiendo aquellas obras que deberían ser realizadas con recursos presupuestarios. En la primera edición de la iniciativa, en 2006, se pudo identificar gran entusiasmo de la población con el PPD, con alrededor de 170 mil participantes. El número disminuyó a 123 mil en la edición de 2008 y en 2011 alcanzó sólo 23 mil participantes.

Barros y Sampaio han estudiado cómo se configuraron los sentimientos e impresiones de los participantes en los PPD celebrados en 2008 y 2011⁴⁷. Los autores se han propuesto investigar los sentimientos y percepciones de los ciudadanos de Belo Horizonte en relación con la iniciativa, con una metodología basada en el análisis de los mensajes existentes en los foros que se abrieron en los sitios web de los PPD. En su conclusión, los autores verificaron una gran diferencia entre el PPD realizado en 2008 y el PPD realizado en 2011. Si en la edición de 2008 la mayoría de los mensajes

presentaba sentimientos de confianza en el instrumento participativo (62,5%), en 2011 se produjo una inversión. En ese año, la mayoría de los mensajes presentaban sentimientos de frustración e indignación (59%). Según los autores, las frustraciones del año 2011 estaban asociadas a la falta de opciones, a la falta de capacidad de respuesta del Ayuntamiento y concretamente, a la no realización de las obras elegidas en el PPD de 2008. La causa de ello fue una cuestión técnica, visto que la obra elegida en 2008 era de competencia exclusiva de la Unión federal, lo que imposibilitaba la actuación del Municipio en la obra. Para Barros y Sampaio (2017), la falta de comunicación del Ayuntamiento para esclarecer esta cuestión puede haber agravado los sentimientos de frustración de los ciudadanos en los años siguientes.

Cunha, Coelho y Pozzebon⁴⁸ han investigado si se aprovechó o no todo el potencial de participación ciudadana en la plataforma digital en la cual ocurrieron los PPD de Belo Horizonte en los años 2006, 2008 y 2011. Los autores investigaron el uso de las Tecnologías de Información y la Comunicación (TIC) en participación pública, utilizando la Teoría de las Representaciones Sociales como marco teórico y el Análisis Crítico del Discurso como enfoque metodológico. Los autores comprenden el PPD como un proceso colectivo de toma de decisiones, que involucra al gobierno y a los ciudadanos. Sin embargo, según los autores, el enfoque con el que el Ayuntamiento presentó la iniciativa se limitó a una simple herramienta de votación. El discurso del Ayuntamiento fue exclusivamente informativo, explicando a los ciudadanos cómo funcionaba la plataforma, con el uso de textos idénticos en los diferentes años. Los autores identificaron pocas menciones del Ayuntamiento al potencial deliberativo novedoso del PPD. La conclusión de los autores es que tanto el gobierno como la

⁴⁶ SAMPAIO, Rafael Cardoso; MAIA, Rousiley Celi Moreira; MARQUES, Francisco Paulo Jamil Almeida. "Participação e deliberação na internet: Um estudo de caso do Orçamento Participativo Digital de Belo Horizonte", em *Opinião Pública*, v. 16, n. 2, Campinas, 2010, 446-477. BARROS, Samuel Anderson Rocha; SAMPAIO, Cardoso Rafael. "A confiança para a manutenção de uma inovação democrática: o caso do orçamento participativo digital de Belo Horizonte", em *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, v. 22, n. 72, São Paulo, 2017, 151-172. CUNHA, Maria Alexandra Viegas Cortez da; COELHO, Taiane Ritta; POZZEBON, Marlei. "Internet e participação: o caso do orçamento participativo digital de Belo Horizonte", em *Revista de Administração de Empresas*, v. 54, n. 3, São Paulo, 2004, 296-308.

⁴⁷ BARROS, Samuel Anderson Rocha; SAMPAIO, Rafael Cardoso. "A confiança para a manutenção de uma inovação democrática: o caso do orçamento participativo digital de Belo Horizonte", em *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, v. 22, n. 72, São Paulo, 2017, 151-172.

⁴⁸ CUNHA, Maria Alexandra Viegas Cortez da; COELHO, Taiane Ritta; POZZEBON, Marlei. "Internet e participação: o caso do orçamento participativo digital de Belo Horizonte", em *Revista de Administração de Empresas*, v. 54, n. 3, São Paulo, 2004, 296-308.

prensa trivializaron el proceso, sin incluir en él el debate sobre la posibilidad y necesidad de ampliar la participación popular en las discusiones públicas como un poderoso instrumento para alcanzar mejoras en la gobernanza y en la calidad de las decisiones.

Sampaio, Maia y Marques evaluaron los discursos intercambiados por los electores en los PPD de los años 2006 y 2008 en Belo Horizonte⁴⁹. Los autores analizaron los mensajes de los usuarios publicados en la herramienta de comentarios del sitio web del PPD desde la perspectiva de las teorías democráticas deliberativas. En cuanto al agente anfitrión de la discusión – el Ayuntamiento – la conclusión de los autores fue que en el sitio web no había ninguna mención o promoción del entonces alcalde del Municipio, de su partido político o de sus opiniones políticas. En cuanto a la estructura de comunicación y el diseño de la herramienta, los autores identificaron que las herramientas de discusión permitieron a los usuarios apertura y libertad. El sitio web estaba completamente abierto a cualquier visitante y la identificación no era obligatoria en la herramienta de publicación de comentarios, aunque la mayoría de los participantes optaban por identificarse. En cuanto a la moderación y agenda de discusión, los autores concluyeron que en ningún momento hubo participación por parte de los organizadores del foro en orden a dirigir las discusiones y temas de la agenda. Es más, no había tampoco garantía de responsividad del Ayuntamiento a las cuestiones suscitadas en los foros por la ciudadanía. Aun así, los participantes actuaron como si este lugar discursivo fuera un espacio fuerte. Los autores también identificaron que los valores de respeto y argumentación en las manifestaciones de la ciudadanía estuvieron por encima de las expectativas, especialmente considerando las dificultades técnicas y la falta

de conducción o de agenda por parte del Ayuntamiento. La conclusión final del estudio es que la Internet puede ser utilizada como un espacio para intercambios discursivos calificados, con importantes avances de aprendizaje dada la exposición de los comentarios de los participantes, aunque el Ayuntamiento no haya concretamente fomentado ni potenciado la discusión; a los ciudadanos se les dio la oportunidad de expresar libremente su opinión sobre el presupuesto público y las necesidades públicas, y las discusiones podrían haber sido utilizadas como un medio de retroalimentación sobre el proceso participativo.

El Presupuesto Participativo Digital del Municipio de Belo Horizonte, con cuatro ediciones anuales, fue un capítulo específico de una larga trayectoria de los presupuestos participativos en esta capital. La iniciativa más reciente (seis ediciones anuales desde 2014) ha sido el presupuesto participativo del niño y del adolescente, en el cual los alumnos de las docenas de escuelas públicas municipales eligen ellos mismos las acciones prioritarias en cada unidad escolar (la inversión en cada una de las escuelas según el presupuesto participativo del niño y del adolescente tiene la cuantía de 20 mil reales). Desde 1993, año de creación de la iniciativa del presupuesto participativo, la población de Belo Horizonte ha elegido 1.652 obras, de las cuales 1.395 han sido finalizadas, y se han registrado más de un millón de participaciones, presenciales o virtuales, para elegir los proyectos (según datos del Ayuntamiento hechos públicos en septiembre de 2022). En 2017 el Ayuntamiento decidió interrumpir la práctica del presupuesto participativo hasta finalizar las obras ya aprobadas en años anteriores, pero no realizadas⁵⁰. En el año 2022, los ediles incluyeron el presupuesto participativo en la Ley Orgánica del Municipio (Enmienda a la Ley

⁴⁹ SAMPAIO, Rafael Cardoso; MAIA, Rousiley Celi Moreira; MARQUES, Francisco Paulo Jamil Almeida. "Participação e deliberação na internet: Um estudo de caso do Orçamento Participativo Digital de Belo Horizonte", en *Opinião Pública*, v. 16, n. 2, Campinas, 2010, 446-477.

⁵⁰ El Ayuntamiento de Belo Horizonte mantiene un Panel al que se puede acceder fácilmente por Internet, con informaciones diariamente actualizadas respecto a la situación de las obras, especificando sus tipos, su ubicación en las zonas de la ciudad, sus etapas de conclusión etc.

Orgánica n. 35/2022), determinando que un 0,2% de los ingresos corrientes líquidos deben ser direccionados al presupuesto participativo, con ejecución obligatoria⁵¹.

Tomando como referencia la experiencia de Presupuesto Participativo (PP) en el Municipio de São Carlos, ubicado en la unidad federativa del Estado de São Paulo, Franzese y Pedroti⁵² analizaron cómo el PP interactúa con las instituciones democráticas actuales y si puede fomentar una mayor transparencia y rendición de cuentas en las instituciones políticas locales. Los autores utilizaron los conceptos de capacidad de respuesta (responsividad) y representatividad para su investigación. Para los autores, ser responsivo significaría adoptar las políticas preferidas e indicadas por los ciudadanos, mientras que ser representativo significaría actuar de acuerdo con el mejor interés público. Aunque haya una novedosa inclusión de los ciudadanos directamente en el proceso de decisión presupuestaria, los autores consideran que el presupuesto participativo no rompe sino se introduce en el seno del sistema representativo, ofreciendo posibilidades de incrementar las acciones dirigidas a identificar políticas directamente indicadas por los ciudadanos.

Respecto a la ampliación del mecanismo de rendición de cuentas, Franzese y Pedroti afirman que el presupuesto participativo no introduce por sí mismo un nuevo mecanismo de rendición de cuentas, ya que no cuenta con un

medio que pueda responsabilizar al representante cuando incumple y no ejecuta las obras prioritarias decididas por el gobierno. De todos modos, este escenario podría cambiarse a través de un aparato institucional que introdujera medios novedosos de rendición de cuentas. En el ámbito del ejercicio de la democracia representativa, los autores afirman que el PP a largo plazo puede convertir a los votantes en ciudadanos más activos y mejor preparados para discernir y decidir en asuntos que afectan el interés público. En efecto, los autores observan que es común que los electores quieran implementar proyectos que a veces no son posibles/factibles. Comprender los aspectos de la acción política, las posibilidades y los límites técnicos aumenta la comprensión de los ciudadanos sobre las acciones no realizadas por el gobierno debido a estos factores. Así, por parte de los representados, la presentación de información por parte de agentes gubernamentales podría ayudar a construir un ejercicio cívico, profundizando el discernimiento de los ciudadanos sobre lo que es mejor para ellos. Por parte del representante, afirman los autores, su beneficio estaría precisamente en esta mayor comprensión ciudadana, que ampliaría el sentimiento de representación⁵³.

VII.2. Los Presupuestos Participativos en el ámbito de los Estados de la federación

En 2015, el Instituto de Investigaciones Económicas Aplicadas (IPEA) del gobierno federal publicó un trabajo colectivo sobre la experiencia institucional de elaboración de los PPA 2012-2015 en algunos Estados de Brasil. El estudio incluyó el análisis de la elaboración y gestión de los planes plurianuales en diez Estados, con investigaciones también dirigidas a la participación social involucrada en la

⁵¹ Los recursos presupuestarios dedicados al presupuesto participativo tienen una trayectoria descendiente en los últimos años. En 2010, fueron de aproximadamente 180 millones de reales; en 2019, 120 millones de reales; en 2021, 78 millones de reales. El porcentaje de los recursos del presupuesto participativo efectivamente ejecutado por el poder ejecutivo también es bajo: 11% en 2019; 34% en 2020 y 12% en 2021 – FIÚZA, Patricia. “Com passivo de 257 obras, Orçamento Participativo terá execução obrigatória a partir de 2023”, en *G1*, Minas Gerais, 17 noviembre 2022.

⁵² FRANZESE, Cibele; PEDROTI, “Paula Maciel, Limites e possibilidades do orçamento participativo: para além da retórica”, en *Revista de Administração Pública RAP*, v. 39, n. 2, Rio de Janeiro, 2005, 207-231.

⁵³ FRANZESE, Cibele; PEDROTI, “Paula Maciel, Limites e possibilidades do orçamento participativo: para além da retórica”, en *Revista de Administração Pública RAP*, v. 39, n. 2, Rio de Janeiro, 2005, 207-231.

construcción de estos instrumentos de planificación⁵⁴.

En una investigación relacionada con la iniciativa de Ipea mencionada en el párrafo anterior, Amaral examinó la experiencia de varios Estados brasileños y concluyó que hubo casos con un alto grado de participación social, como Bahía, Rio Grande do Sul y Ceará, en que la participación popular fue fomentada y se produjo en diferentes espacios y foros. En un segundo grupo de Estados, compuesto por Espírito Santo, São Paulo y Río de Janeiro, hubo una participación más contenida y discreta, que se produjo principalmente a través de los canales de audiencias públicas convocadas por el Legislativo. En un tercer grupo de Estados, formado por Minas Gerais, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Norte y Paraná, el autor concluye que la participación social en la elaboración de los PPA fue prácticamente nula, sin ningún esfuerzo efectivo para incluir las demandas sociales en los instrumentos de planificación⁵⁵.

En una investigación publicada en 2023⁵⁶, Avelino analizó las diferentes formas de participación social en la construcción de los PPA 2020-2023 de los tres Estados brasileños que presentaron mayor grado de participación popular en la mencionada pesquisa anterior de Amaral (2014) – Bahia, Ceará y Rio Grande do Sul. La conclusión de Avelino (conclusión que la presente investigación ha confirmado también respecto a los PPA 2024-2027 en los tres referidos estados) es que los casos de Bahía y Ceará muestran una continuidad en la gestión de sus presupuestos participativos. Los procesos participativos no sólo se mantuvieron, sino que mejoraron con cada ciclo de planificación. Además, el autor refuerza que el

tema de la participación se incorporó como una característica típica en la planificación. En cuanto a Rio Grande do Sul, Avelino destaca que el proceso de participación popular en la elaboración del presupuesto ha sufrido cambios drásticos. Anteriormente, para el PPA 2012-2015, se realizaron seminarios regionales en cada región de planificación abiertos a la población, contando también con una plataforma digital para recibir propuestas de la sociedad civil, además de incentivar la construcción de diálogos sectoriales entre secretarías y consejos y un foro. Sin embargo, para el PPA 2020-2023 hubo en el estado de Rio Grande do Sul una involución, que redujo la construcción de los PPA a momentos de reuniones que involucran a los Consejos Regionales de Desarrollo del Estado de Rio Grande do Sul. Avelino afirma que en el ámbito de Rio Grande do Sul y en el ámbito de la Unión Federal (período 2019-2022), se produjo un proceso de deconstrucción de la participación popular en la elaboración del presupuesto⁵⁷.

Entre las explicaciones para las distintas trayectorias de los tres Estados tratados en el párrafo anterior está el hecho de que los Estados de Bahía y Ceará no tuvieron cambios en el partido político de su gobernador durante todo el período, lo que implicó continuidad en la gestión participativa de los planos plurianuales. En el Estado de Rio Grande do Sul hubo un cambio en el partido del gobernador del Estado, lo que provocó que el proceso de participación en la elaboración del plan plurianual se deteriorase. Es curioso que este fenómeno haya ocurrido exactamente en el Estado cuya capital (Porto Alegre) fue pionera en la creación del llamado Presupuesto Participativo, como se explicó anteriormente.

VII.3. Los Presupuestos Participativos en ámbito federal

⁵⁴ CARDOSO JUNIOR, J. C.; SANTOS, J. C. dos; PIRES, R. R. (Orgs.). *PPA 2012-2015: a experiência subnacional de planejamento no Brasil*, Brasília, Ipea, 2015.

⁵⁵ AMARAL, L. A. *Participação social e conteúdo estratégico nos PPAs estaduais*, Brasília, Ipea, 2014.

⁵⁶ AVELINO, Daniel Pitagueira de. "Participação Social nos PPAs Estaduais: vai desistir ou vai continuar?" en *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 34, [s.l.], marzo 2023, 89-100.

⁵⁷ AVELINO, Daniel Pitagueira de. "Participação Social nos PPAs Estaduais: vai desistir ou vai continuar?" en *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 34, [s.l.], marzo 2023, 89-100.

En el ámbito federal, Oliveira afirma que el inicio de la participación social, vista como un instrumento para la construcción de la democracia participativa, se produjo con la elaboración del Plan Plurianual (PPA) 2004-2007. Antes de eso, la planificación del gobierno nacional se concentraba en el trabajo de especialistas, la llamada “tecnoburocracia” estatal⁵⁸.

Los procesos participativos que abarcaron los PPA de 2004 a 2015 manifestaron diferentes formas, alcances e intensidades. A pesar de presentar diferencias, todos los PPA de 2004 a 2015 tuvieron similitudes en la representación de entidades y movimientos de la sociedad civil en el proceso de participación. Este comportamiento, sin embargo, se interrumpió en 2019, durante la construcción del PPA 2020-2023. Avelino, Santos y Bezerra⁵⁹ (2021) destacan que el PPA 2020-2023 fue elaborado sin incluir el llamado Foro Interconsejos, una importante herramienta establecida desde el PPA 2012-2015 como canal de discusión y seguimiento de programas, objetivos, metas para el PPA, que reúne representantes de los distintos consejos nacionales y entidades representativas de la sociedad. El PPA 2020-2023 se contentó con una consulta pública en junio de 2019, que contabilizó alrededor de 2.100 participaciones⁶⁰.

De hecho, el propio instrumento PPA quedó debilitado y desacreditado y fue puesto en duda por el gobierno que asumió el poder en

2019, como lo demuestra la Propuesta de Enmienda a la Constitución (PEC) presentada al Congreso Nacional por el gobierno de Jair Bolsonaro en 2021, que preveía la remoción del PPA de las normas constitucionales⁶¹, acción considerada por Couto y Cardoso Junior como un “acto muy simbólico del vaciamiento de funciones de planificación en el Poder Ejecutivo”⁶². La extinción del Ministerio de Planificación y la creación del superministerio de Economía, con la Secretaría de Presupuesto dando paso a la Secretaría de Planificación, también fueron marcas del debilitamiento del poder ejecutivo en materia de planificación. Hubo claramente un debilitamiento de la planificación en el poder ejecutivo durante el período, combinado con un claro ascenso del poder legislativo como principal protagonista del presupuesto público – una inversión de funciones entre dichas esferas, como observamos en la sección V de este estudio.

Para Couto y Cardoso Junior, rescatar la función de planificación y revisar el proceso presupuestario son acciones fundamentales para que el poder ejecutivo retome su rol de protagonista en la formulación de agendas y políticas públicas nacionales⁶³. En este sentido, rescatando la idea de democratización participativa, en 2023 el nuevo gobierno retomó la idea de elaborar el PPA 2024-2027 con la más amplia participación popular posible. Para ello, el proceso se construyó sobre tres dimensiones interconectadas: i) Foro

⁵⁸ OLIVEIRA, Valéria Rezende de. “O processo de participação social nos planos plurianuais do governo federal”, en *Experiências de participação institucionalizada*, Belo Horizonte, Universidade Federal de Minas Gerais, 2013, 20-46.

⁵⁹ AVELINO, Daniel Pitangueira de; SANTOS, Eduardo Gomor dos; BEZERRA, Felipe Portela. “A quem serve a participação? Experiência democrática do Fórum Interconselhos no Plano Plurianual 2016-2019”, en *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 28, [s.l.], abril 2021, 37-44.

⁶⁰ AVELINO, Daniel Pitangueira de; SANTOS, Eduardo Gomor dos; BEZERRA, Felipe Portela. “A quem serve a participação? Experiência democrática do Fórum Interconselhos no Plano Plurianual 2016-2019”, en *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 28, [s.l.], abril 2021, 37-44.

⁶¹ PAULO, Luiz Fernando Arantes. “A Encruzilhada do Plano Plurianual: entre a extinção e o fortalecimento”, en *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 27, [s.l.], marzo 2021, 11-18.

⁶² COUTO, Leandro Freitas; CARDOSO JUNIOR, José Celso. “Apresentação – O Plano na Prática: experiências de planejamento e orçamento nos níveis subnacionais e o papel do governo federal”, en *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 34, [s.l.], marzo 2023, 5.

⁶³ COUTO, Leandro Freitas; CARDOSO JUNIOR, José Celso. “Apresentação – O Plano na Prática: experiências de planejamento e orçamento nos níveis subnacionais e o papel do governo federal”, en *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 34, [s.l.], marzo 2023, 5-12.

Interconsejos, que integró los diferentes consejos nacionales de políticas públicas; II) 26 plenarios estatales y una plenaria distrital; III) creación de la plataforma digital Brasil Participativo, que permitió a los ciudadanos priorizar programas, registrar propuestas, movilizar apoyos y expresar estas opciones votando en la plataforma⁶⁴.

En cuanto al Foro Interconsejos, se dividió en tres reuniones/etapas. La primera se destinó a debatir y presentar propuestas de las visiones, valores, lineamientos y temas de las prioridades estratégicas a llevar al PPA 2024-2027, con representantes de 29 consejos y comisiones nacionales. La segunda se destinó a analizar las propuestas más votadas en la plataforma “Brasil Participativo” y debatir la retroalimentación de las propuestas presentadas en la primera. En la tercera etapa hubo la incorporación y retroalimentación del análisis de participación social en el PPA y un esbozo del proceso de seguimiento y monitoreo por parte de la sociedad civil de la ejecución del Plan⁶⁵.

En cuanto a las 27 sesiones plenarias participativas, equipos de la Secretaría General de la Presidencia de la República y del Ministerio de Planificación y Presupuesto recorrieron el país con los ministros Marcio Macedo y Simone Tebet y sus respectivos gobernadores, alcaldes y representantes del Poder Legislativo, con el objetivo de escuchar, discutir y debatir con los movimientos sociales organizados, movilizando a la sociedad civil en cada estado. Las sesiones plenarias consistieron en la defensa de propuestas – previamente incorporadas a la plataforma “Brasil Participativo” – por parte de representantes de la sociedad civil. Alrededor de 309 movimientos/organizaciones tomaron la palabra para defender sus sugerencias de

proyectos ante representantes del gobierno federal. La plataforma Brasil Participativo contó con más de 4 millones de participantes, con miles de propuestas y votos. Las votaciones se dividieron en dos contextos: el primero se refería a la votación de los principales programas ya planteados por el PPA – de los 88 programas del PPA, 28 fueron seleccionados por el gobierno para ser votados por la sociedad, que debería elegir cuáles deberían ser priorizados. En el proceso, los ciudadanos pudieron elegir 3 de estos 28 proyectos. En el segundo contexto, los ciudadanos podían votar sobre propuestas provenientes directamente de la sociedad: cada ciudadano podía presentar tres propuestas propias y votar por otras tres, de diferentes autores. En la plataforma se registraron 8.254 propuestas, que recibieron más de 1,5 millones de votos. Al final, se eligieron para su análisis las 50 propuestas más votadas en general y las 20 más votadas en cada uno de los 37 ministerios, totalizando 814 propuestas⁶⁶ (Brasil, 2023).

El PPA 2024-2027 enmarca el inicio de la recuperación de la participación social en el presupuesto público federal, incorporando la sociedad a las definiciones estratégicas del país, así como el intento de devolver al poder ejecutivo el rol de protagonismo en la planificación de las políticas públicas. José Antônio Moroni y Cristiane da Silva Ribeiro, investigadores vinculados al Instituto de Estudios Socioeconómicos (INESC), evalúan que el PPA federal 2024-2027 representó un avance significativo en el proceso participativo, pero aun así fue un proceso limitado, que necesita ser modificado rápidamente. Las estrategias para aumentar la participación popular sugeridas por los autores incluyen la construcción de una Política Nacional de Participación Social y el Sistema Nacional de Participación Popular (que aún no existen), la priorización de procesos de participación colectiva guiada por la educación popular más

⁶⁴ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria Nacional de Planejamento. *Plano Plurianual 2024-2027: mensagem presidencial*. Brasília, MPOG, 2023.

⁶⁵ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria Nacional de Planejamento. *Plano Plurianual 2024-2027: mensagem presidencial*. Brasília, MPOG, 2023.

⁶⁶ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria Nacional de Planejamento. *Plano Plurianual 2024-2027: mensagem presidencial*. Brasília, MPOG, 2023.

que procesos de participaciones individuales y la presencia de ministros de Estado en los eventos colectivos, no sólo para que hablen, sino, principalmente, para que escuchen las demandas populares en un diálogo efectivo⁶⁷.

VIII. Estudios e informes respecto a los impactos del presupuesto y de la política fiscal sobre mujeres, niños y otros grupos sociales

La metodología de investigación académica y lucha social conocida como “presupuesto público y derechos humanos”⁶⁸ tiene una historia de no más de algunas décadas y variados campos específicos de actuación: transparencia presupuestaria, participación ciudadana en el proceso presupuestario, presupuesto y género, presupuesto y grupos sociales vulnerables, políticas macroeconómicas y derechos económicos y sociales⁶⁹.

⁶⁷ MORONI, José Antônio; RIBEIRO, Cristiane da Silva. “PPA participativo: um novo patamar de participação?” en *Nexo*, [s.l.], 2 septiembre 2023. Disponible en: <https://www.nexojornal.com.br/ensaio/2023/09/03/PPA-participativo-um-novo-patamar-de-participação> Acceso el 11 octubre 2023.

⁶⁸ Véase por ejemplo COMISIÓN NACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS, *Presupuesto público y derechos humanos: Por una agenda para el rediseño del gasto público en México*, Ciudad de México, 2018. En Brasil, se destacan los estudios e informes del INESC sobre el tema: véanse OLIVEIRA, Iara P.; MORONI, José A.; BECHIN, Nathalie; MENDES, Elisa R. (orgs.). *Orçamento & Direitos*, INESC, Brasília, 2017 y OLIVEIRA, Iara P.; MORONI, José A.; BECHIN, Nathalie (orgs.). *Metodologia Orçamento & Direitos – Referenciais Políticos e Teóricos*, INESC, Brasília, 2017. En Portugal, véase el estudio COELHO, Joana M.S.T.C., *Orçamento do Estado e Direitos Humanos – Relação possível?*, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2018.

⁶⁹ Para una visión de conjunto sobre esta metodología, su desarrollo histórico reciente y sus perspectivas de futuro, véase BLYBERG, Ann. “O caso da alocação indevida: direitos econômicos e sociais e orçamento público”, en *SUR*, Vol. 6, n.11, São Paulo, diciembre 2009, 135-153.

Una de las directrices para la comprensión y aplicación del Principio n.7⁷⁰ definido en el marco de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal es la obligación de los Estados en cuanto a la realización de evaluaciones sobre el impacto del presupuesto público y de la política fiscal sobre la concretización de los derechos fundamentales⁷¹.

En Brasil, todavía no hay una cultura consolidada en las administraciones públicas de la federación bajo la cual se miren el presupuesto público y la política fiscal como medios de hacer efectivos los derechos fundamentales. En el caso del gobierno del estado de Minas Gerais, por ejemplo, no existen informes oficiales sobre el impacto de las políticas públicas y del presupuesto público sobre la equidad de género y raza o sobre la concretización de los derechos humanos.

Una de las pocas iniciativas en este sentido fue determinada por la Ley de Directrices Presupuestarias de la Unión Federal para los años 2021 y 2022⁷². Estas leyes determinaron que el poder ejecutivo de la Unión hiciera públicos informes sobre la ejecución y el impacto del presupuesto federal sobre las mujeres, bajo una metodología de monitoreo de programas y acciones destinados a las mujeres en los presupuestos fiscal y de la seguridad social de las respectivas leyes presupuestarias anuales. Los informes fueron publicados por el poder ejecutivo en 2022⁷³ y 2023⁷⁴. En un análisis crítico sobre el informe del año 2022 y sobre el presupuesto de género en el ámbito federal en el período 2019-2023

⁷⁰El Principio n. 7 dispone que “la política fiscal debe ser transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas. Las personas tienen derecho a la información fiscal”.

⁷¹ ASOCIACIÓN CIVIL POR LA IGUALDAD Y LA JUSTICIA et al, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

⁷² Leyes federales n. 14.116/2020 y 14.194/2021.

⁷³ BRASIL, Ministerio da Economia, *A mulher no orçamento 2021*, Ministerio da Economia, Brasília, 2022.

⁷⁴ BRASIL, Ministério do Planejamento e Orçamento, *A mulher no orçamento 2022*, Ministério do Planejamento e Orçamento, Brasília, 2023.

bajo los aspectos de transparencia, transversalidad y gobernanza, Rita Santos concluyó que la iniciativa es necesaria y meritoria pero la metodología del monitoreo es frágil y excluye de su escopo programas presupuestarios con impactos negativos sobre las mujeres⁷⁵.

En los mencionados informes preparados por el poder ejecutivo federal, hay un esfuerzo por ubicar acciones y recursos presupuestarios en la rúbrica de gastos volcados a las mujeres, pero casi siempre en una visión demasiado amplia (como por ejemplo en el caso de los gastos sociales y los relacionados a la primera infancia), sin que las mujeres sean de hecho el objetivo específico de las acciones y sin que el objetivo de las acciones sea de hecho reducir las desigualdades de género.

El estudio de Rita Santos concluyó también que la institucionalización y materialidad del presupuesto de género en Brasil “son todavía muy frágiles”, y sugirió que el parlamento establezca urgentemente, mediante aprobación de una ley, las prioridades transversales que deben ser objeto de evaluación de impacto en el ámbito del gobierno federal como un todo, alcanzando perspectivas como equidad de género y raza, protección de derechos humanos, sostenibilidad ambiental y transformación digital, entre otros. Una providencia concreta mencionada en el estudio de Rita Santos es que el parlamento nacional cambie su Reglamento a fin de hacer obligatorio que las proposiciones de leyes obedezcan a un protocolo mínimo de evaluación de impacto de la proposición sobre grupos sociales vulnerables, derechos humanos y sostenibilidad ambiental⁷⁶.

⁷⁵ SANTOS, Rita de Cássia Leal Fonseca dos. *A mulher no orçamento: evidências sobre transparência, materialidade, transversalidade e desempenho do orçamento sensível a gênero no governo federal no período 2019 a 2023*, Senado Federal, Brasília, 2023

⁷⁶ SANTOS, Rita de Cássia Leal Fonseca dos. *A mulher no orçamento: evidências sobre transparência, materialidade, transversalidade e desempenho do orçamento sensível a gênero no governo federal no período 2019 a 2023*, Senado Federal, Brasília, 2023.

Hay muchas iniciativas, estudios y propuestas internacionales⁷⁷ y brasileñas⁷⁸ respecto a metodologías para evaluar y monitorear el impacto del presupuesto y de las finanzas públicas sobre poblaciones vulnerables y derechos fundamentales. En el estudio de Rita Santos mencionado arriba queda muy claro que la administración pública en Brasil todavía está muy lejos de incorporar mínimamente la cultura del compromiso de evaluación y monitoreo constantes de los efectos de las políticas públicas y del presupuesto sobre la equidad de género y raza y sobre la concretización de los derechos humanos.

IX. El caso del derecho social fundamental al transporte y el papel de la política fiscal en su (no) concretización

Como una contribución a la necesaria práctica de pensar el presupuesto público como un medio de hacer efectivos los derechos humanos, vale la pena echar una mirada sobre

⁷⁷ Una de las metodologías más conocidas (y en la cual se basó el estudio de la brasileña Rita Santos) es la del Marco complementario para la evaluación de la gestión de las finanzas públicas con perspectiva de género, desarrollado conjuntamente por muchas organizaciones internacionales (incluyendo la ONU, OCDE, FMI y Banco Mundial) – cf. SECRETARIADO PEFA, *Marco complementario para la evaluación de la gestión de las finanzas públicas con perspectiva de género*, Washington, 2020. Disponible en <https://www.pefa.org/gender>. Acceso el 19 octubre 2023.

⁷⁸ Véanse FUNDAÇÃO ABRINQ PELOS DIREITOS DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE, *De olho no orçamento criança*, Fundação Abrinq pelos Direitos da Criança e do Adolescente, São Paulo, 2017; FUNDAÇÃO TIDE SETÚBAL, *Orçamentos sensíveis a gênero e raça – Um guia prático para Estados e Municípios*, Fundação Tide Setúbal, São Paulo, [s.d.], [s.l.]; JÁCOME, Márcia L. y VILLELA, Shirley. *Orçamentos Sensíveis a Gênero – Vol. 1*, Programa Orçamentos Sensíveis a Gênero ONU Mulheres, Brasília, 2012; OLIVEIRA, Iara P.; MORONI, José A.; BEGHIN, Nathalie; MENDES, Elisa R. (orgs.). *Orçamento & Direitos*, INESC, Brasília, 2017 y OLIVEIRA, Iara P.; MORONI, José A.; BEGHIN, Nathalie (orgs.). *Metodologia Orçamento & Direitos – Referenciais Políticos e Teóricos*, INESC, Brasília, 2017.

la situación en Brasil del transporte público colectivo.

En Brasil, desde 2015 el derecho al transporte se considera formalmente como un derecho fundamental social, conforme dispone el artículo 6.º de la Constitución de 1988 en la redacción establecida por la Enmienda n. 90/2015. No obstante, la Política Nacional de Movilidad Urbana establecida legislativamente en 2012 (Ley 12.587) ha tenido escaso éxito en sus objetivos principales y la ausencia de calidad/alto costo en el transporte colectivo urbano (especialmente en autobuses) siempre se mencionan en las encuestas de opinión como uno de los principales problemas sociales del país⁷⁹.

En la gran mayoría de las ciudades brasileñas, el transporte público (especialmente el de los autobuses) es de mala calidad y se financia con tarifas que pesan económicamente mucho más sobre los estratos poblacionales de menores ingresos. En el estrato del 10% de la población con menores ingresos, alrededor del 30% está excluido del acceso al transporte público por falta de recursos que le permitan pagar los pasajes, y el resto de la población consume alrededor del 15% de su presupuesto familiar en el pago de pasajes de transporte público⁸⁰.

Como informa Francisco Tavares⁸¹, una investigación reciente del Metro de São Paulo muestra que la tasa de inmovilidad en esa ciudad es del 39% para las personas con ingresos familiares de hasta R\$ 1.908,00, cayendo al 18% en el estrato superior a R\$ 11.448,00, mostrando una trayectoria

decreciente desde los niveles de ingresos más altos a los más bajos. Es decir, la situación es crítica y vulnera indirectamente el derecho fundamental a la libre locomoción de los más pobres, además de su derecho a la ciudad⁸².

Esos datos demuestran que los municipios brasileños no han podido cumplir jurídicamente los requisitos mínimos del derecho social fundamental al transporte previsto en el art. 6º de la Constitución de 1988⁸³.

Como las ciudades brasileñas, durante décadas, han basado su política de financiación del transporte público en el pago, por parte del usuario, de tarifas de alto valor, se ha creado una especie de mito de que este modelo es el único financieramente viable. Sin embargo, estudios recientes demuestran que hay varios otros modelos disponibles que incluyen recursos extra tarifarios requeridos de otros actores económicos y sociales en la ecuación legal de financiación del transporte público. De hecho, el uso masivo de recursos tributarios extra tarifarios como medio para reducir significativamente el valor de los pasajes cobrados a los usuarios (especialmente los más pobres) se encuentra ampliamente en la experiencia de muchos países, en los cuales alrededor del 50% de los costos del sistema se cubre con recursos presupuestarios y no con el valor de los pasajes. Es decir, en esos casos se buscan composiciones entre recursos provenientes de impuestos y recursos generados por el cobro de los pasajes, lo que contrasta con lo que pasa en la gran mayoría de las ciudades brasileñas, donde el costo total del sistema se cubre exclusivamente con el pago de los pasajes⁸⁴.

⁷⁹ COSTA, Mariana. "Saúde e transporte público estão no topo dos problemas de BH", en *Estado de Minas*, Belo Horizonte, 28 mai 2023. Disponível em: [Saúde e transporte público estão no topo dos problemas de BH - Gerais - Estado de Minas](#). Acceso el 5 septiembre 2023.

⁸⁰ CARVALHO, Carlos Henrique Ribeiro de et al, "Tarifação e financiamento do transporte público urbano", en *Nota Técnica*, n.2 IPEA, Brasília, 2013, 4.

⁸¹ TAVARES, Francisco. *Alternativas Jurídicas para o Custeio do Transporte Coletivo Urbano: uma crítica constitucional e sócio fiscal ao regime de tarifas*, 2023, inédito.

⁸² SARTORI, Alex. "Tarifa zero, segregação, direito à cidade e democracia", en *Journal of Sustainable Urban Mobility*, Vol.3, Núm.1, São Paulo, 2023, 87-95.

⁸³ ALVES, Cândice Lisboa; COSTA, Ruan Carlos, "Direito Fundamental ao Transporte: uma Análise a partir da Constitucionalização Simbólica e das Consequências Decorrentes da Fundamentalidade do Direito", en *Prim@ Facie*, Vol. 16, n. 31, [s.l.], 2017, 1-42.

⁸⁴ CARVALHO, Carlos Henrique Ribeiro de et al, "Tarifação e financiamento do transporte público

Como lo demuestran varios estudios y propuestas recientes⁸⁵, es urgente promover la discusión pública, de modo informado y participativo, de un conjunto de opciones y alternativas para la financiación del coste del transporte público urbano. Entre estas posibles opciones, se destacan las siguientes: aumento de la recaudación de impuestos municipales progresivos sobre la propiedad y sobre las transferencias de propiedad, abriendo espacio presupuestario para reducir la parte de los costes que son soportados por la recaudación de billetes; aumento de los impuestos a las empresas cuyos empleados utilizan el sistema de transporte urbano, lo que también podría abrir espacio para reducir los costes soportados con el cobro de los pasajes.

De todos modos, para que el derecho social fundamental al transporte se haga realidad para todos, es necesario tomar acciones más amplias y estratégicas que puedan revertir el círculo vicioso que se ha presenciado en las últimas décadas en las ciudades brasileñas. En efecto, la política de aumento de tarifas de los autobuses provoca la pérdida de pasajeros, que prefieren viajar en coches individuales y especialmente en motocicletas. Este fenómeno empeora las condiciones del tráfico urbano (embotellamientos constantes), aumenta la contaminación del aire y el número de accidentes. Con la caída de pasajeros y el aumento de los embotellamientos en las vías, las empresas de autobuses terminan por

descontinuar algunas líneas y reducir los horarios de servicio, lo que a su vez contribuye a una caída en la calidad del servicio y a una mayor presión para reducir el número de pasajeros, en un ambiente de espiral viciosa cuyo resultado es una ciudad cada vez más contaminada, embotellada y con menor movilidad, especialmente para las personas de menores ingresos⁸⁶.

Por otra parte, no se puede olvidar que uno de los objetivos de desarrollo sostenible fijados por la ONU y sus 193 Estados miembros en su Agenda 2030 consiste en “Hacer que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, resilientes y sostenibles” (objetivo 11). La cuestión presupuestaria y su relación con la financiación del transporte colectivo tiene especial relación con el objetivo fijado en el ítem 11.2 del documento de la ONU, volcado a “proporcionar acceso a sistemas de transporte seguros, accesibles, sostenibles y asequibles para todos, mejorando la seguridad vial mediante la ampliación del transporte público, con especial atención a las necesidades de las personas en situaciones vulnerables, las mujeres, los niños, las personas con discapacidad y las personas mayores”⁸⁷.

Actualmente, 67 Municipios brasileños adoptaron el sistema de “Tarifa Zero”, en que los costes del sistema de transporte público se financian con recursos del presupuesto público, sin el cobro individual de pasajes, y 7 Municipios lo adoptan solamente en algunos

urbano”, en *Nota Técnica*, n.2 IPEA, Brasília, 2013, 14. Véase también CARVALHO, Carlos Henrique Ribeiro de. *Aspectos regulatórios e conceituais das políticas tarifárias dos sistemas de transporte público urbano no Brasil*, Texto para Discussão (TD) 2192 IPEA, IPEA, Brasília, 2016.

⁸⁵Véanse REIS, Walison dos Santos. *Sustentabilidade financeira do sistema de transporte público: alternativas para o financiamento das gratuidades*, Trabajo de conclusión Máster Ciencias Contables, Universidade de Brasília, Brasília, 2019; RIBEIRO, Giovani Espíndola. *Transporte público como direito social: regulação e financiamento do transporte por ônibus municipal em São Paulo de 1988 a 2015*, Trabajo de conclusión curso de pregrado en Economía, Universidade de Campinas - Unicamp, Campinas, 2015.

⁸⁶INESC, *Orçamento Temático da Mobilidade Urbana Nacional*, Inesc, [s.l.], 2019, 46. Véase también “Dossiê Tarifa Zero: transição energética, combate às desigualdades e ampliação da democracia nas cidades”, *Journal of Sustainable Urban Mobility*, Vol.3, Núm.1, São Paulo, 2023.

⁸⁷ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS – ONU. *Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável*, ONU, [s.l.], 2015. Disponible en: [Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável | As Nações Unidas no Brasil](#). Acceso el 5 de septiembre 2023.

días de la semana⁸⁸. La mayoría de esos casos se refiere a Municipios con hasta 100 mil habitantes. En el caso del Municipio más populoso de Brasil, São Paulo, la financiación presupuestaria del transporte público ya es responsable por alrededor del 40% del coste total del sistema⁸⁹, y los poderes legislativo⁹⁰ y ejecutivo⁹¹ consideran adoptar la Tarifa Zero en los próximos años. Estudios demuestran que hay muchas posibilidades de buscar fuentes extra tarifarias que permitan a todas las personas gozar de su derecho a la ciudad y de su derecho de libre locomoción en las ciudades brasileñas, como la imposición de un impuesto sobre los servicios privados de transporte por aplicativos, la utilización de los recursos recaudados con las multas de tránsito, especialmente por las infracciones de transporte irregular de pasajeros, la utilización de la recaudación de los precios públicos en la operación de aparcamientos en la vía pública, etc⁹².

En el Municipio de Belo Horizonte, dos movimientos sociales luchan actualmente por

⁸⁸ CARRANÇA, Thais. “Tarifa Zero: as lições das 67 cidades do Brasil com ônibus de graça”, en *Folha de São Paulo – BBC News Brasil*, São Paulo, 13 de abril 2023. Disponible en: [Tarifa zero: as 67 cidades do Brasil com ônibus de graça - 13/04/2023 - Cotidiano - Folha](#). Acceso el 19 de octubre 2023.

⁸⁹ SCARPA, Eduardo; CORREIA, Jeovalter, “Financiamento do transporte coletivo: o legado da pandemia”, en *NTUrbano*, Vol. 62, Brasília, 2023, 42-44.

⁹⁰ CÂMARA MUNICIPAL DE SÃO PAULO, Estudios sobre os benefícios sociais do transporte gratuito são discutidos na Subcomissão da Tarifa Zero, Câmara Municipal de São Paulo, São Paulo, 17 de mayo 2023. Disponible en: [Estudos sobre os benefícios sociais do transporte gratuito são discutidos na Subcomissão da Tarifa Zero](#). Acceso el 19 octubre 2023.

⁹¹ BERNARDO, Jéssica. “Nunes estuda “contribuição” sobre carros para bancar tarifa zero nos ônibus”, en *Metrópolis*, São Paulo, 22 agosto de 2023. Disponible en: [Nunes estuda “contribuição” sobre carros para bancar tarifa zero nos ônibus | Metrópolis](#). Acceso el 19 de octubre 2023.

⁹² ASSOCIAÇÃO NACIONAL DAS EMPRESAS DE TRANSPORTE URBANO. “Mais transporte, menos tarifa”, en *NTUrbano*, Vol. 57, Brasília, 2022, 17-23.

la discusión y aprobación de la Tarifa Zero y han presentado al poder legislativo municipal un proyecto de ley para su implantación⁹³.

X. Publicación de informaciones y prácticas fiscales por las empresas

La directriz n. 5 del séptimo Principio de Derechos Humanos en la Política Fiscal dispone que los Estados deben “establecer mecanismos legales e institucionales para la publicación de información fiscal por parte de las empresas”, solicitándoles “un informe país por país con información detallada, que sea público cuanto menos para algunos sectores como el bancario”⁹⁴.

En Brasil desafortunadamente no hay una legislación específica que obligue a las empresas prestar a la sociedad y a la ciudadanía informaciones didácticas y claras sobre los tributos pagados en cada país, los beneficios fiscales recibidos del gobierno, etc. Pero las principales empresas multinacionales brasileñas (como Petrobras, Vale, Itaú y Bradesco) publican informes anuales de “Transparencia Fiscal” (Vale), de “Sostenibilidad” (Petrobras), de “Responsabilidad ESG” (Itaú), que a veces incluyen informaciones sobre su “Conducta y Práctica Fiscal” (Bradesco).

Como es esperado, en sus informes de responsabilidad social las empresas comparten similares posiciones sobre su papel positivo en la protección del medio ambiente y su apoyo incondicional a los derechos humanos. Es satisfactorio el nivel de facilidad en el acceso a esos informes en los sitios web de las empresas: con 2 o 3 clicks se accede fácilmente a los informes en que están disponibles informaciones sobre pago de tributos. En el caso de los informes de Banco Itaú y Petrobras, el lenguaje es demasiado técnico y apenas hay

⁹³ Las propuestas y el proyecto de ley están disponibles en los sitios electrónicos de los dos movimientos: [Tarifa Zero BH](#) y [Busão 0800](#).

⁹⁴ ASOCIACIÓN CIVIL POR LA IGUALDAD Y LA JUSTICIA et al, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

gráficos que permitan una comprensión más clara de las informaciones fiscales. El informe con más sentido didáctico fue el de Vale.

De manera general, hay riqueza y detalle de informaciones en esos informes empresariales, pero es necesario tener experiencia y conocer a fondo la compleja legislación tributaria nacional e internacional para evaluar críticamente lo que las empresas afirman en sus folletos. Por eso es de extrema importancia que organizaciones no gubernamentales con expertos en la materia fiscal y tributaria se presten a estudiar a fondo esos informes y divulgar sus evaluaciones críticas respecto a ellos⁹⁵. Pongamos un ejemplo. En el documento “Norma de Conducta y Práctica Fiscal”⁹⁶, el Banco Bradesco informa que el desarrollo de sus estructuras societarias y empresariales, en todas las jurisdicciones en las que actúa, se soporta siempre en estrategias comerciales y no tiene el objetivo de reducir el pago de tributos debidos. Para que tales informaciones puedan efectivamente ponerse a prueba, es necesario investigar concienzudamente la jurisprudencia nacional e internacional sobre operaciones de planificación fiscal y verificar si hay casos en los tribunales administrativos o judiciales que indiquen eventualmente el contrario de lo que el banco afirma en su “Norma de Conducta”.

XI. El significado y los objetivos de la educación fiscal. Programas gubernamentales de educación fiscal en Brasil⁹⁷

⁹⁵ Como inspiración y referencia técnica para esa actividad de evaluación crítica de los informes de transparencia fiscal y responsabilidad social de las empresas, véase TORRES, Ciro (coord.). *Balanço social dez anos: o desafio da transparência*, Rio de Janeiro, IBASE, 2008.

⁹⁶ Informaciones disponibles en: [Políticas e Normas - Bradesco RI](#). Acceso el 20 octubre 2023.

⁹⁷ Esta sección del estudio se basa en el artículo GODOI, Marciano Seabra de; REZENDE, Elisângela Oliveira Silva de. “Educação Fiscal: o que os tributaristas têm a ver com isso?”, en *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal*, Salvador, Jus Podivm, 2019, 681-708.

La segunda directriz del séptimo Principio de Derechos Humanos en la Política Fiscal dispone que los Estados deben tener “iniciativas de educación y sensibilización sobre los procesos de adopción de decisiones presupuestarias y sus repercusiones”⁹⁸. En esta sección del estudio, se utilizará el marco conceptual de la educación tributaria y fiscal en la obra de Fernando Sainz de Bujanda para abordar a continuación la situación actual de los programas gubernamentales de educación fiscal en Brasil.

XI.1. La teoría de la educación fiscal del español Fernando Sainz de Bujanda

El conocido catedrático español Fernando Sainz de Bujanda (1915-1999), precursor y principal sistematizador de la ciencia del derecho financiero y tributario en España, reservó un espacio privilegiado en su vasta obra para estudiar el tema de la educación fiscal⁹⁹. El autor cree que la educación y la justicia fiscal difícilmente pueden estar divorciadas, y critica la tradicional postura del profesor universitario especialista, que considera el estudio de cuestiones pedagógicas una pérdida de tiempo y sólo se interesa por temas relacionados con su campo y su temática de estudio y especialización. De hecho, la ciencia de las finanzas y el derecho financiero y tributario dependen de la educación tributaria para lograr efectivamente sus objetivos globales, de ahí la necesidad de un diálogo constante entre estas disciplinas científicas. Por ello el autor propone un diálogo o intercambio de experiencias y visiones entre las ciencias que estudian/explican (desde el punto de vista

⁹⁸ ASOCIACIÓN CIVIL POR LA IGUALDAD Y LA JUSTICIA et al, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

⁹⁹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. III, Madrid, [s.n.], 1965. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *La enseñanza del Derecho tributario a universitarios, a funcionarios y a contribuyentes*, Madrid, Prensa Española, 1965. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, [s.n.], 1967. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de Derecho Financiero*, Vol. I, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977.

económico o psicológico) el comportamiento efectivo del contribuyente, la ciencia de la pedagogía (aplicada al ámbito financiero-tributario) y la ciencia del derecho en sí misma.

El objetivo de la educación fiscal según el autor es fortalecer el sentido de responsabilidad social del contribuyente. Esto no siempre es buscado por la administración tributaria, como ocurría, según el autor, en el momento histórico que vivía la España de entonces. Según una visión escéptica y pesimista respecto de la educación fiscal (“psicología fiscal”), lo mejor según el gobierno español sería comprender profundamente cómo actúa el contribuyente típico para idear hábilmente métodos de recaudación mediante los cuales el contribuyente no podría resistir al impuesto y a la inspección tributaria¹⁰⁰. Sainz de Bujanda se opone a esta postura y defiende, contra la vía de menor resistencia, la vía de la “máxima adhesión y aquiescencia”, combatiendo la estrategia de la anestesia fiscal y proponiendo un fortalecimiento de la conciencia fiscal. La actividad pedagógica, encaminada a formar contribuyentes educados en el sentido antes mencionado, debe naturalmente acompañarse de un castigo constante y riguroso de las conductas ilícitas de los contribuyentes. La actividad pedagógica no pretende sustituir la actividad punitiva del Estado, lo que sería una ingenuidad imperdonable.

El autor afirma que debe existir información adecuada para los contribuyentes y la sociedad en general sobre todo el desarrollo de la actividad financiera del Estado. Pero la propaganda política no debe confundirse con la información. En el resumen del autor, “la información forma la opinión pública; la propaganda la deforma”¹⁰¹. Por otra parte, no es necesario que el público en general tenga conocimientos técnicos detallados sobre el derecho financiero y la actividad financiera del Estado, lo importante es que esté objetiva y

fielmente informado sobre ciertos hechos fundamentales: el volumen de ingresos públicos y el gasto de cada ente público, la distribución por sectores de los gastos y el tipo de servicio que se financia con la recaudación tributaria. A esto hay que sumar posiciones críticas y comentarios hechos con didactismo por personas de diferentes posiciones políticas e ideológicas. El autor afirma que esto no es una utopía, sino una realidad en la prensa de varios países de Europa occidental en aquel entonces.

Según el autor, la administración tributaria y los centros educativos públicos y privados deberán realizar actividades de educación tributaria. Los centros educativos deben tener la más amplia autonomía y no pueden ser controlados ni controlados por la administración tributaria oficial. Los centros educativos deben buscar que los contribuyentes estén preparados y dispuestos a cumplir con sus deberes y obligaciones tributarias y, al mismo tiempo, monitorear con gran energía las actividades administrativas de recaudación y aplicación de impuestos. El conocimiento del derecho financiero por parte de los estudiantes universitarios y del público en general contribuye de manera muy efectiva, según el autor, al cumplimiento de los dos ideales de la educación tributaria: el cumplimiento de las obligaciones principales y accesorias por parte del contribuyente y una constante lucha contra la arbitrariedad administrativa en la aplicación del impuesto. Por lo tanto, es necesario que, en la formación de los estudiantes universitarios, uno no se quede atado exclusivamente a conceptos y técnicas puramente normativos o puramente económicos. Según el autor, es necesario definir y revitalizar algunos objetivos éticos que forman parte de la educación tributaria en la formación universitaria en derecho financiero¹⁰².

Sainz de Bujanda presenta tres tipos de resultados esperados de la educación fiscal. El primer resultado es un mayor grado de justicia

¹⁰⁰ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, [s.n.], 1967, p. 113-117.

¹⁰¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, [s.n.], 1967, p. 133.

¹⁰² SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, [s.n.], 1967, p. 136.

y racionalidad en el sistema tributario en su conjunto. Con más educación fiscal, los legisladores no necesitan basar sus demandas en disfraces y estratagemas psicológicas para superar la resistencia fiscal. Con más educación tributaria, el contribuyente tiende a aceptar el impuesto como un sacrificio justo, no siendo necesario que la legislación disfrace tal sacrificio y, al hacerlo, cree un sistema complejo paralelo al diseñado abstractamente en el texto constitucional. El segundo resultado es la simplificación de las actividades de administración tributaria. Con más educación fiscal, se espera que haya menos fraude y resistencia fiscal a medio y largo plazo, lo que permitirá reducir paulatinamente el aparato necesario para la función exclusivamente represiva. El tercer resultado de la educación fiscal, según Sainz de Bujanda, es la creación de un “nuevo sentido” al proceso tributario. El autor identifica dos tipos de litigios o procesos tributarios: los que surgen de conductas antijurídicas por parte de la administración o de los particulares, y los que no implican una postura contra el derecho, sino que tienen como único objetivo obtener una interpretación judicial definitiva para resolver el caso de que se trate, sin que exista fraude o incumplimiento de la ley. Con una mayor educación fiscal, tiende a haber menos casos y disputas del primer tipo, y los tribunales pueden centrarse en resolver casos del segundo tipo¹⁰³.

XI.2. El Programa Nacional de Educación Fiscal de Brasil

Con la redemocratización del país en 1985, algunos Estados brasileños comenzaron a desarrollar proyectos centrados en la educación fiscal, como Espírito Santo y Ceará. En los años 1990 se decidió que Brasil tendría un Programa Nacional de Educación Fiscal. En una reunión de los Estados de la federación en 1998, se creó un Grupo de Trabajo con el objetivo de “promover y coordinar las acciones necesarias para la colaboración y la implementación de un programa nacional permanente de educación tributaria”. En 1999

se integraron a este grupo de trabajo representantes de la Secretaría del Tesoro Nacional y del Ministerio de Educación. En 1999, el Consejo Nacional de Política de Hacienda, ante la necesidad de discutir cuestiones que iban más allá de los impuestos, alcanzando la gestión de los recursos públicos, cambió el nombre del Programa (que se llamaba programa de “educación tributaria”), que pasó a denominarse Programa Nacional de Educación Fiscal – PNEF. En 2002 se creó oficialmente el PNEF – Programa Nacional de Educación Fiscal, con el objetivo de compartir conocimientos e interactuar con la sociedad sobre el origen, expansión y control de los recursos públicos, a partir de la adopción de un enfoque didáctico-pedagógico, interdisciplinario y contextualizado, capaz de promover la participación social¹⁰⁴.

La implementación del programa es de responsabilidad del Grupo de Trabajo de Educación Fiscal. La coordinación del programa durante toda su historia estuvo bajo responsabilidad de la Escuela de Administración de Hacienda de la Unión (ESAF), órgano que fue extinto por el gobierno federal en 2019. El programa cuenta con la cooperación de varios organismos públicos vinculados tanto a la administración financiera como a la educación, tales como el Ministerio de Educación, la Escuela Nacional de Administración Pública (ENAP), el órgano de la administración tributaria de la Unión Federal (Receita Federal do Brasil), la Secretaría del Tesoro Nacional, las Secretarías de Hacienda de los Estados de la federación y las Secretarías de Educación de los Estados de la federación.

Martinello y Nascimento afirman que el PNEF ha avanzado en la dirección de compartir conocimientos e interactuar con la sociedad en temas de política fiscal, “promover intercambios de experiencias entre organismos y Estados, producir material educativo, videos, encuentros entre muchas experiencias en todo

¹⁰³ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, [s.n.], 1967, p. 138-141.

¹⁰⁴ Informaciones disponibles em [Programa Nacional de Educação Fiscal Convite à Cidadania - SEF/MG](#). Acceso el 22 octubre 2023.

el mundo”¹⁰⁵. Entre las acciones, por la posibilidad de llegar a un mayor número de personas, destaca la formación online de Divulgadores de la Educación Tributaria, con una carga horaria de 120 horas lectivas, ofrecidas de forma gratuita. El curso se inició en 2004 y ésta parece ser una de las acciones que resultó más eficaz en el PNEF.

Una observación crítica en relación con los cursos de formación diseminados por el PNEF¹⁰⁶ es que solamente tienen como objetivo despertar a los ciudadanos sobre la importancia social de los impuestos y la necesidad de un control social del gasto público. No existe una preocupación institucional en informar a los ciudadanos sobre sus derechos como contribuyentes, sobre las diversas normas legales que protegen a los ciudadanos contra recaudaciones tributarias abusivas e indebidas. Según la propuesta teórica de Sainz de Bujanda analizada anteriormente, el principal objetivo de la educación fiscal debería ser formar contribuyentes sensibilizados y esforzados por cumplir estrictamente sus deberes y obligaciones tributarias, pero también formar ciudadanos que exijan el mismo grado de compromiso por parte de las autoridades tributarias en relación con sus deberes hacia los contribuyentes, ya sea en la fase legislativa, ya sea en la fase de inspección o recaudación de impuestos, de ahí que la educación tributaria debe sensibilizar a la ciudadanía sobre la existencia de remedios y recursos procesales encaminados a combatir las exigencias tributarias ilegales. En el PNEF, este segundo objetivo es completamente inexistente, lo que debería ser revisto, incluyéndose en el Programa la dimensión de conciencia ciudadana sobre las limitaciones de

la potestad de tributar y la necesidad de un control constante de la legalidad/constitucionalidad de los actos de inspección y recaudación tributaria.

Además de los cursos de formación, existen otras acciones que son importantes para la práctica de la educación tributaria en el Programa Nacional de Educación Fiscal. Entre ellas, el Núcleo de Apoyo Contable y Tributario¹⁰⁷. El programa, similar al Servicio de Asistencia Jurídica de las facultades de Derecho, es realizado principalmente por las instituciones educativas que imparten carreras de Ciencias Contables o de Comercio Exterior. El Núcleo de Apoyo Contable y Tributario no es un organismo público ni un puesto de servicios avanzados de la Administración tributaria; es una actuación de extensión de las instituciones de educación superior que tiene como objetivo capacitar personas a través de la prestación de servicios de orientación contable y fiscal a contribuyentes que no pueden contratar firmas contables. El Núcleo no proporciona ni puede proporcionar servicios de representación y defensa de los intereses de los contribuyentes ante la administración tributaria, por lo que no se puede comparar con las oficinas de defensa pública para contribuyentes de bajos ingresos en Estados Unidos, financiadas parcialmente por el tesoro estadounidense que atiende miles de contribuyentes anualmente (Clínicas para Contribuyentes de Bajos Ingresos)¹⁰⁸.

En 2019, cuando el gobierno federal extinguió la Escuela de Administración de Hacienda (ESAF) que coordinaba nacionalmente el PNEF, los Estados de la federación reaccionaron y celebraron un acuerdo nacional para mantener en efectivo funcionamiento y fortalecer las acciones del

¹⁰⁵ MARTINELLO, Dirce Maria; NASCIMENTO, Edes Marcondes do. *É possível construir a cidadania através do programa de educação fiscal?*, Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, [s.l.], 2013, 4.

¹⁰⁶ Los materiales formativos están disponibles en: [Repositório Institucional da ENAP: Cadernos Pedagógicos do Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF](#). Acceso el 22 octubre 2023.

¹⁰⁷ Informaciones e informes sobre la actuación de los NAF están disponibles en: [Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal \(NAF\) — Receita Federal](#). Acceso el 23 octubre 2023.

¹⁰⁸ Sobre el tema, véase ESCUDERO, Oscar Nava; GODOI, Marciano Seabra de. “El papel del Ombudsman Tributario en Estados Unidos y México: aportaciones positivas que una institución semejante podría brindarle al sistema brasileño”, en *Revista Opinião Jurídica*, Vol. 17, Fortaleza, 2019, 224-247.

Programa Nacional de Educación Fiscal¹⁰⁹. Los Estados de la federación mantienen en su Comisión Técnica Permanente de Estudios Tributarios un Grupo de Trabajo (el de número 66) específicamente destinado a la Educación Fiscal¹¹⁰.

El tema de la educación fiscal tiene mucho más acciones y apoyo institucional de parte de los Estados miembros de la federación que de parte de la Unión federal¹¹¹, especialmente a partir de 2019. Algunos Estados tienen una acción destacada de muchos años, como los Estados de Ceará¹¹², Goiás¹¹³, Bahia¹¹⁴, Distrito Federal¹¹⁵ y Espírito Santo¹¹⁶, con programas de formación en ciudadanía fiscal que incluyen el desarrollo de materiales didácticos por el

propio Estado¹¹⁷, creación de juegos digitales de contenido formativo en finanzas públicas¹¹⁸ y materiales con información didáctica y asequible sobre la ejecución presupuestaria¹¹⁹.

XII. Organizaciones, asociaciones y movimientos sociales que luchan por la causa de la educación fiscal, la transparencia y la participación social en las finanzas públicas

La directriz n.3 del séptimo Principio de Derechos Humanos en la Política Fiscal dispone que los Estados deben “incentivar a las organizaciones independientes de la sociedad civil y a la academia a desarrollar alternativas de política fiscal y hacer investigaciones, evaluaciones y difundir datos de los impactos sociales y distributivos de aquella”¹²⁰.

En Brasil, hay una larga tradición de que las asociaciones de los fiscales de tributos, especialmente en el ámbito de los Estados de la federación, organicen con el apoyo de los gobiernos concursos anuales para premiación y reconocimiento de proyectos de educación y ciudadanía fiscal desarrollados por escuelas públicas o privadas, organizaciones no gubernamentales, Ayuntamientos, Secretarías

¹⁰⁹CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. *Protocolo ICMS 44/19, de 29 de julho de 2019. Dispõe sobre a manutenção e o fortalecimento do Programa Nacional de Educação Fiscal no âmbito Estadual*. Confaz, Brasília, 2019.

¹¹⁰CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. *Ato Cotepe/ICMS 48, de 4 de setembro de 2019. Dispõe sobre os Grupos e Subgrupos de Trabalho da Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE/ICMS*. Confaz, Brasília, 2019.

¹¹¹Informaciones disponibles en [O que é Cidadania Fiscal — Receita Federal](#). Acceso el 22 octubre 2023.

¹¹²Informaciones disponibles en: [Educação Fiscal - Secretaria da Fazenda](#) Acceso el 22 octubre 2023.

¹¹³Informaciones disponibles en: [Educação Fiscal - Secretaria da Economia](#) Acceso el 22 octubre 2023.

¹¹⁴Informaciones disponibles en <http://escolas.educacao.ba.gov.br/educacaofiscalsaudambiental> Acceso el 22 octubre 2023.

¹¹⁵Informaciones disponibles en: [Educação Fiscal - Secretaria de Fazenda do Distrito Federal](#) Acceso el 22 octubre 2023.

¹¹⁶Informaciones disponibles en: [SEFAZ - Educação Fiscal](#). Acceso el 22 octubre 2023.

¹¹⁷ Véase por ejemplo: ESPÍRITO SANTO, Secretaria de Educação. *Educação fiscal: tema integrador [livro eletrônico]: educação financeira*, Vitória, 2023. Disponible en: [Sedu lança os Cadernos Metodológicos de Temas Integradores - Educação Fiscal é o tema do primeiro volume](#). Acceso en 22 octubre 2023. El Estado de Espírito Santo también produjo un interesante video de 13 minutos sobre la historia de los tributos y su importancia social - . Acceso el 22 octubre 2023.

¹¹⁸https://www.youtube.com/watch?v=EM_gruOGRn4 Informaciones disponibles en: [TCE/BA conquista o 1º lugar no Prêmio Nacional de Educação Fiscal \(2021/2022\)](#). Acceso el 22 octubre 2023.

¹¹⁹ BAHIA. Secretaria da Fazenda. *Prestação de Contas Anual Simplificada*, Salvador, 2022. Disponible en: https://www.sefaz.ba.gov.br/docs/financas-publicas/balanco-geral/relatorio_simplificado_2022.pdf Acceso el 22 octubre 2023.

¹²⁰ ASOCIACIÓN CIVIL POR LA IGUALDAD Y LA JUSTICIA et al, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

de Hacienda y Educación, órganos de prensa en ámbito local y nacional, etc. Hay premiaciones en el ámbito de los Estados de la Federación y una importante premiación nacional, organizada desde 2012 por la Asociación Nacional de Asociaciones de Fiscales de Tributos Estaduales (FEBRAFITE)¹²¹. En el caso de la premiación de FEBRAFITE, se premian proyectos de educación fiscal en cuatro categorías: escuelas, instituciones (universidades, organizaciones no gubernamentales etc.), prensa y tecnología¹²².

Destacamos a continuación, sin pretensiones de exhaustividad, algunas organizaciones, asociaciones y movimientos sociales que luchan en Brasil por la causa de la educación fiscal, los presupuestos sensibles a género y raza, la transparencia y la participación social en las finanzas públicas: Instituto de Estudios Socioeconómicos INESC¹²³, “Transparência Brasil”¹²⁴, “Transparência Internacional Brasil”¹²⁵, Grupo de Estudios e Investigaciones Socio-fiscales de la Universidad Federal de Goiás¹²⁶, Proyecto “MobCidades – Mobilidade, Orçamento e Direitos”¹²⁷, “Instituto Justiça Fiscal”¹²⁸, “Elas no Orçamento”¹²⁹, Oxfam Brasil¹³⁰, “Tax Justice Network” en Brasil¹³¹, Núcleo de Estudios Fiscales de la Facultad de Derecho de la Fundación Getúlio Vargas – São Paulo¹³², Grupo de Investigación “Finanças

Públicas, Igualdade e Democracia” de la Pontificia Universidad Católica de Minas Gerais¹³³, Grupo de Investigación “Igualdade, Diversidade, Democracia e Tributação” de la Universidad Católica de Brasília¹³⁴, Grupo de Investigación “Tributação, Democracia e Desenvolvimento” de la Universidad Federal de Lavras (Minas Gerais)¹³⁵, Instituto de Estudios Fiscales (Belo Horizonte, Minas Gerais)¹³⁶, Grupo de Investigación “Tributação e Gênero” de la Facultad de Derecho de la Fundación Getúlio Vargas – São Paulo¹³⁷, Instituto Equit¹³⁸, “Movimento Pra Ser Justo”¹³⁹, “Centro de Estudos em Justiça Econômica, Desigualdades e Reparação”¹⁴⁰, Asociación Nacional de Asociaciones de Fiscales de Tributos Estaduales (FEBRAFITE)¹⁴¹, Fundação Tide Setúbal¹⁴², Fineduca¹⁴³, Instituto Nossa BH¹⁴⁴.

XIII. Consideraciones finales

El hecho de que la sociedad brasileña sea de las más desiguales del mundo es bastante divulgado y conocido en Brasil. Pero muchas personas –quizá la mayoría– siguen sin percibir que, bajo las normas de la Constitución y del Estado democrático y social de Derecho, aquella extrema desigualdad social solamente podrá disminuir a partir de una nueva lógica en la actuación de la política presupuestaria y

¹²¹ ASSOCIAÇÃO NACIONAL DAS ASSOCIAÇÕES DE FISCAIS DE TRIBUTOS ESTADUAIS – FEBRAFITE, *Premio Nacional de Educação Fiscal 10 Anos*, Febrafite, Brasília, 2022. Disponible en: https://www.premioeducacaofiscal.org.br/Revista_PNEF.pdf. Acceso el 23 octubre 2023.

¹²² Informaciones disponibles en <https://www.premioeducacaofiscal.org.br/>. Acceso el 22 octubre 2023.

¹²³ Véase <https://www.inesc.org.br/>.

¹²⁴ Véase <https://www.transparencia.org.br/>.

¹²⁵ Véase <https://transparenciainternacional.org.br/>.

¹²⁶ Véase <https://sociologiafiscal.com/>.

¹²⁷ Véase [MobCidades - INESC](#)

¹²⁸ Véase [Instituto Justiça Fiscal](#)

¹²⁹ Véase [Elas no Orçamento](#)

¹³⁰ Véase [Oxfam Brasil](#)

¹³¹ Véase <https://taxjustice.net/countries/brazil/>.

¹³² Véase [Núcleo de Estudos Fiscais \(NEF\) | FGV DIREITO SP](#)

¹³³ Véase

<https://dgp.cnpq.br/dgp/espelhogrupo/228803>

¹³⁴ Véase

<https://dgp.cnpq.br/dgp/espelhogrupo/657948>

¹³⁵ Véase

<https://dgp.cnpq.br/dgp/espelhogrupo/670010>.

¹³⁶ Véase [Iefi – Instituto de Estudos Fiscais](#)

¹³⁷ Véase [Tributação e Gênero | FGV DIREITO SP](#)

¹³⁸ Véase [Instituto Equit](#)

¹³⁹ Véase [Pra ser justo](#)

¹⁴⁰ Véase [CICLO DE DEBATES “TRIBUTAÇÃO JUSTA, REPARAÇÃO HISTÓRICA”](#).

¹⁴¹ Véase [Febrafite](#)

¹⁴² Véase [Fundação Tide Setubal](#)

¹⁴³ Véase [Fineduca](#)

¹⁴⁴ Véase [Nossa BH](#)

fiscal¹⁴⁵, una lógica en que la política fiscal esté volcada a la realización concreta de los derechos humanos y fundamentales de todos, y no solamente de algunos de los ciudadanos. Quizá el primer paso para que las personas se den cuenta de ello es cambiar la situación actual de una débil conexión de la ciudadanía con los temas fiscales, por lo general considerados asuntos técnicos y de especialistas. No por mera coincidencia, las personas que más se benefician de la lógica actual de la política tributaria y fiscal son las que más tienen proximidad y conocimiento de estos temas, y las personas más perjudicadas por la política tributaria y fiscal son las que están más lejos de su comprensión crítica.

El presente artículo, que se hizo a partir del trabajo colectivo de los investigadores del Grupo de Estudios “Finanças Públicas, Igualdade e Democracia”, ha reunido referencias, informaciones, análisis, ideas e ideales de modo a constituir un incentivo inspirador y una propuesta de plan de trabajo para personas y organizaciones sociales volcadas a la difícil tarea de cambiar la situación descrita en el párrafo anterior, mediante el estudio y la promoción de la inclusión y de la justicia social en el campo de las finanzas públicas. Ojalá este sea el primero de muchos aportes y contribuciones del referido Grupo a la divulgación, desarrollo y concretización del notable proyecto colectivo internacional que resultó en la obra *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal* publicada en el año 2021.

¹⁴⁵Véase GODOI, Marciano Seabra de. “Concentração de renda e riqueza e mobilidade social. A persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade”, en *Revista de Informação Legislativa do Senado Federal*, Vol.59, Brasília, 2022, 61-74.

LA GOBERNANZA PRESUPUESTARIA CON PERSPECTIVA DE DERECHOS HUMANOS: EL TRÁNSITO HACIA LA CIUDADANIZACIÓN DEL PRESUPUESTO EN MÉXICO

Óscar Nava Escudero

I. Introducción

En febrero de 2015, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, emitió una Recomendación del Consejo sobre Gobernanza Presupuestaria (en adelante citada como “Recomendación”) cuyo objetivo se centra en ofrecer una visión global de buenas prácticas en todo el espectro de la actividad presupuestaria, especificando en concreto 10 principios de buena gobernanza presupuestaria, los cuales buscan orientar en el diseño, implantación y mejora de los sistemas presupuestarios, a fin de que los recursos públicos tengan un impacto positivo en la vida de los ciudadanos.

Por otro lado, en mayo de 2021, se dio a conocer el documento intitulado *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*¹ (en lo sucesivo citado como “Principios”), resultado del trabajo y apoyo de varias instituciones de la América Latina, y del esfuerzo académico de un Comité de expertos y expertas, y cuya finalidad reside, a través del desarrollo de 15 principios, en fortalecer el marco de los derechos humanos como punto de partida para la formulación de la política fiscal, de tal forma que con ello se reduzcan las múltiples desigualdades en el disfrute de los derechos humanos.

En ambos documentos existen lugares comunes en relación con la necesidad de mejorar la distribución del gasto público mediante la aplicación más enérgica de tres ejes fundamentales: transparencia, participación ciudadana y rendición de cuentas.

Sin embargo, habrá que preguntarnos si las herramientas de la gobernanza presupuestaria como lo plantea la OCDE, son suficientes y determinantes para satisfacer la demanda

ciudadana en materia de participación, pero, sobre todo, si la exigencia, resguardo y protección de los derechos humanos de los ciudadanos son verdaderamente apuntalados por los actores responsables de la elaboración y ejecución de la política presupuestaria.

En todo caso habrá que sumar ambos esfuerzos para conseguir el objetivo deseado, pero siempre desde la perspectiva de derechos humanos.

En ese contexto, resulta necesario revisar los aciertos que ofrece el sistema normativo mexicano en materia de presupuesto, derechos humanos y participación ciudadana, así como las áreas de oportunidad en las que se puede desarrollar un mejor sistema de protección y resguardo de dichos derechos.

II. Gobernanza pública

Si coincidimos en que el Estado se compone de una sociedad humana establecida en un territorio, estructurada y regida por un orden jurídico, creado, definido y sancionado por un poder soberano, para obtener el bien público temporal, formando una institución con personalidad jurídica², las dos tareas básicas del poder público consistirán en, formular mandatos y órdenes exigiendo se realicen o no actividades en tal o cual sentido para la conservación del Estado, y en organizar los servicios públicos destinados a ayudar a la población o ser suplidos por la actividad de los particulares en aras de la obtención del bien público. La primera tarea corresponde al gobierno -o gobernar- y la segunda, a la administración -o administrar-.

Ahora bien, las dos tareas se complementan entre sí: el Gobierno es imposible sin la Administración y ésta requiere de un gobierno que asuma la dirección de los servicios

¹ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

² PORRÚA PÉREZ, Francisco, *Teoría del Estado*, México, Porrúa, 2022, página 198.

públicos requeridos para que pueda organizarlos y vigilarlos.

Entonces, si la tarea de la Administración es la de proveer la satisfacción de los intereses del Estado y del bien público, la del Gobierno recaerá en relacionar a los individuos entre sí y a estos con los órganos del Estado -y entre estos- a fin de coincidir en ese bien público general.

Por ende, podemos decir que la función de administrar no es la de gobernar, pues esta última, en su labor de conducción concierne directamente a las personas. El gobierno es el dirigente de la sociedad existente en forma de Estado³.

Y es de aquí donde parte la idea de gobernar no solo por gobernar, sino la de gobernar bien. Esa nueva realidad exigida por la ciudadanía cada vez más de tener un buen gobierno exige, asimismo, una buena administración.

Con base en ello y a partir de las últimas tres décadas, quizá más, emerge la idea de gobernanza pública cuya trascendencia ha venido sufriendo cambios tanto en su concepción dogmática como en su aplicación pragmática: desde una concepción neoliberal aportada por el Banco Mundial, hasta una más humana y completa en la que existen principios que incitan a tener una relación más estrecha con la ciudadanía a fin de que esta sea partícipe en la gestión gubernamental, específicamente, en el aspecto presupuestario.

En esta última parte de su transformación, los principios de derechos humanos apuntalan los esfuerzos en pro de la buena gobernanza pública, pues ayudan en la elaboración de leyes, en el planteamiento de las políticas públicas, en las decisiones presupuestarias y, en fin, a crear un marco jurídico robusto que los consolide.

Gobernanza, según la Real Academia Española, es una forma de gobernar, especialmente si es eficaz y adecuada a los fines que se persiguen. Será pública cuando aquélla se sustancie dentro de un proceso

integrador entre ciudadanos, gobernantes, empresas y organizaciones civiles, con la finalidad de conservar y conseguir los fines comunes del Estado de forma armónica.

El término Gobernanza Pública -al margen de las diversas definiciones que se puedan consultar⁴-, denota desde ya, la idea de un buen gobierno derivado de sus buenas relaciones con la ciudadanía y otros sectores privados, pero cuya culminación debe reflejarse decididamente en la implementación de las políticas públicas *ad hoc* y en acciones positivas.

Políticas públicas que deben encontrar un necesario sustento legal y una óptima normativa que les aporte una configuración real de implementación. Sin ese marco legal, las políticas públicas -y en concreto las políticas fiscales- se convierten en simples aspiraciones muchas veces electoreras o en anhelos incumplibles.

En este sentido, la diferencia entre el antiguo modelo de gobierno y el de gobernanza pública que se anhela, se puede resumir como bien señala Bresser Pereira⁵.

Por un lado, dice el autor, se encuentra la burocracia tipo weberiana -de la cual no habrá que desmarcarse en su totalidad, según mi opinión- caracterizada por un grupo de profesionales bien seleccionados y adecuadamente entrenados que actúan sin discrecionalidad y acatando la ley, y por una organización jerárquica y centralizada con líneas de autoridad bien definidas.

⁴ Al respecto, véase WHITTINGHAM MUNÉVAR, María Victoria, "¿Qué es la gobernanza y para qué sirve?" en *Revista Análisis Internacional*, número 2, Bogotá, Colombia, 2010.

⁵ Quien propone un interesante modelo estructural de gobernanza pública aplicable -tanto para un Estado social y democrático como para uno neoliberal-, aunque basado en la nueva gestión pública o nueva gerencia pública, modelo que para efectos mexicanos, ha tenido más fracasos que éxitos. BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos, "El modelo estructural de gobernanza pública", en *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, núm. 36, Caracas, Venezuela, Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, octubre 2006, páginas 1-14.

³ AGUILAR VILLANUEVA, Luis Fernando. "Fenomenología de la Gobernanza Pública", en *Administración & Desarrollo*, volumen 51, número 2, México, julio-diciembre 2021, página 94.

Por el otro, además de un servicio público profesional, funcionarios con mayor rango de discrecionalidad y directamente responsables por sus decisiones, con una organización de Estado más descentralizada y con un mayor involucramiento con todo tipo de socios, entendidos estos como todos los sectores de la población.

Derivado de ello, la visión de gobernanza pública que aquí sigo no es la gobernanza como administración pública tradicional o progresiva ni como aquella que se basa en el modelo de nueva gerencia pública -visión neoliberal propuesta por el Banco Mundial- sino gobernanza como un nuevo servicio público, en la que existe una participación más activa y determinante de la sociedad en los temas de gobierno⁶.

Una nueva gobernanza pública como también se le ha denominado, que busque superar el caduco estilo de gobernar unipersonal o unidireccional que sólo favorece a unos cuantos en detrimento del bien común y la justicia social. Una nueva gobernanza que redireccione el rumbo de la sociedad desde el reconocimiento de las interdependencias, con la colaboración-coparticipación-corresponsabilidad de actores gubernamentales, empresariales y sociales; pero sobre todo que coloque en el centro de toda decisión y acción política a la persona humana⁷.

II. Gobernanza presupuestaria

Si la gobernanza pública significa, en términos simplificados, gobernar bien, y la gobernanza presupuestaria según la “Recomendación”, es un pilar importante del marco general de gobernanza pública, entonces la presupuestaria debe presumirse

⁶ Al respecto véase, TREVIÑO CANTÚ, Jesús Antonio, “Gobernanza en la administración pública. Revisión teórica y propuesta conceptual”, en *Facultad de Arquitectura*, número 233, Universidad Autónoma de Nuevo León, México, enero-abril 2011.

⁷ GAMBOA BARRÓN, Francisco, “La justicia social en la nueva gobernanza pública”, en *Revista de divulgación del pensamiento social cristiano*, Año XXXVII, Ciudad de México, diciembre 2022.

como una buena forma de presupuestar; no como una técnica de presupuestación más -como el Presupuesto Base Cero, el Presupuesto por Resultados, o el Presupuesto Tradicional- sino como una serie de pasos a seguir para conseguir una mayor transparencia en el uso del gasto público, una participación ciudadana mucho más activa y determinante en la definición del gasto público y una buena rendición de cuentas.

La “Recomendación” así la define: “se refiere a los procesos, las leyes, las estructuras y las instituciones que se han establecido para garantizar que el sistema presupuestario cumple con sus fines de una forma efectiva, sostenible y duradera”.

El problema surge cuando nos cuestionamos si seguidos esos procesos necesariamente estaremos frente a un presupuesto irreprochable. En mi opinión no, ya que no existen presupuestos buenos o presupuestos malos, o presupuestos progresivos o regresivos, pues la necesidad colectiva en un determinado año financiero puede ser distinta al siguiente y con ello recibir menos atención presupuestaria.

Más bien de lo que se trata es de mejorar el modelo de presupuestación en todas y cada una de las fases del ciclo presupuestario, mediante la adopción de los principios indicados por la “Recomendación” y por los “Principios”, buscando, en cualquier caso, el bien común o la satisfacción colectiva de una nación.

En razón de lo anterior, la gobernanza presupuestaria no debe perder de vista el necesario enfoque de derechos humanos.

Podemos seguir crear nuevos modelos de gobierno, nuevas técnicas de presupuestación o nuevas estructuras modernas para gestionar el presupuesto, pero sin el componente social y/o colectivo -de derechos humanos, en suma- de indiscutible aplicación a nuestros días, aquéllas seguirán siendo fórmulas de un gobierno poco democrático y de escasa visión social.

Habrà entonces, que *horizontalizar*, en la medida de lo posible, la participación ciudadana en la gestión gubernamental a través del principio de subsidiariedad, y con ello *desverticalizar* las decisiones

presupuestarias unipersonales o científicamente alejadas de la realidad social.

III. La Recomendación (reflexiones)

Algunos de los principios que se refieren a la transparencia, participación ciudadana y rendición de cuentas propuestos por la “Recomendación” señalan lo siguiente:

IV.A. Asegurar que los documentos y datos presupuestarios son abiertos, transparentes y accesibles (Principio 4)

Plantea la disponibilidad de informes presupuestarios claros y objetivos que deberían informar de las principales fases de formulación, consideración y debate de las políticas, así como de su implantación y revisión.

Asimismo, que la presentación de información presupuestaria se realice en un formato comparable antes de la adopción del presupuesto final, dejando tiempo suficiente para análisis y debate sobre las alternativas políticas.

En ese sentido, los informes presupuestarios deben publicarse íntegra, rápida y rutinariamente de forma que sea accesible para los ciudadanos, las organizaciones civiles y otras partes interesadas.

Y, finalmente, este principio nos revela que debe explicarse con claridad el impacto de las medidas presupuestarias, si afectan tanto a los impuestos como a los gastos, a fin de que un “presupuesto para ciudadanos” o un resumen del presupuesto, en formato estándar y fácil de utilizar cumpla con ese objetivo.

Comentando este primer principio en el contexto normativo mexicano, debo indicar que aun cuando existen diversos documentos presupuestarios en México que se publican obligatoriamente en el Diario Oficial de la Federación, en la página electrónica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en las Gacetas Parlamentarias del Congreso de la Unión, el común de la gente no acude a estas vías para conocer el alcance del gasto público y su destino, o las partidas en las cuales se colman de fondos para atender cierto rubro del interés de una persona, pues se tiene la

sensación de que dicha información son solo un cúmulo de cifras y porcentajes repetitivos y hasta aburridos.

En realidad, la supuesta opacidad que se pregona de esos documentos no es tal, sino que se necesita ser especialista para entenderlos y así conseguir un enfoque más o menos completo de lo que el Gobierno en turno está gastando en razón de sus políticas financieras.

De ahí que, con gran acierto, este principio sugiere un “presupuesto para ciudadanos” de fácil entendimiento y accesible a los ciudadanos, y cuya responsabilidad de divulgación debiera recaer en el ámbito mexicano, en la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y/o en la Cámara de Diputados a través del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, pues normalmente esa tarea la realizan agrupaciones sociales u organizaciones que no pertenecen a la estructura del Gobierno.

La propuesta, como ya lo he dejado planteado en otro lugar⁸, debe vislumbrarse en el mediato horizonte hacendario a través de la “ciudadanización de las políticas públicas” y/o de la “ciudadanización del presupuesto”, o más aún de la “ciudadanización de las decisiones presupuestarias”.

Este nuevo arquetipo presupuestario que propongo no debe agotarse en una reforma legal o funcional a los tradicionales medios de representación nacional, sino que debe asumir nuevas perspectivas y nuevos métodos incluyentes y participativos, no sustitutivos de aquéllos sino en el plano de coadyuvancia, que sitúen en el centro del debate al ciudadano y sus derechos.

IV.1. Propiciar un debate incluyente, participativo y realista sobre las alternativas presupuestarias (Principio 5)

El cual debe ofrecer oportunidades para que el parlamento y sus comisiones participen en el proceso presupuestario en todas las fases

⁸ NAVA ESCUDERO, Óscar, *Presupuesto, Participación Ciudadana y Derechos Humanos en la Constitución Política de la Ciudad de México*, México, Porrúa, 2019, página 139 en adelante.

clase del ciclo presupuesto, tanto *ex ante* como *ex post*, según sea adecuado.

Esas oportunidades también deben facilitarse a ciudadanos y organizaciones civiles a fin de que participen en el debate sobre las principales prioridades, contrapartidas, costes de oportunidad y relación coste/prestación.

Esta participación, como lo plantea el principio 5 de la “Recomendación”, debe permear en todas las fases del ciclo presupuestario que en el caso mexicano abarcaría desde la planeación nacional, pasando por la aprobación y ejecución del gasto, hasta el control de la actividad financiera del Estado. La colaboración ciudadana debe, entre otras cosas, fomentar la dinámica participativa a fin de que los ciudadanos dejemos de ser contemplativos o estáticos. Más adelante se desarrollará este punto.

IV.2. Presentar cuentas completas, exactas y fiables de las finanzas públicas (Principio 6)

Esto supone tener una contabilización minuciosa y correcta en el presupuesto de todos los ingresos y gastos del gobierno, sin omitir ni ocultar cifras (aunque se podrán aplicar restricciones limitadas con determinados fines de seguridad nacional y otros fines legítimos) y con leyes, normas o declaraciones que garanticen la veracidad del presupuesto y que restrinjan el uso de mecanismos fiscales extrapresupuestarios.

Propone, este principio, la presentación de una visión general nacional completa de las finanzas públicas, que englobe niveles de gobierno centrales y subnacionales, y una perspectiva de todo el sector público en su conjunto, como contexto esencial para el debate sobre las alternativas presupuestarias.

Igualmente, deben explicarse los programas públicos que se financian por vías no tradicionales (como las Asociaciones Público/Privadas) en el contexto del presupuesto, aun cuando por motivos contables pueden no afectar directamente a las finanzas públicas en el marco temporal del presupuesto.

El principio 6 de la “Recomendación”, nos recuerda la importancia de la aplicación del principio presupuestario de universalidad el cual exige que todos los ingresos y gastos

deban reflejarse por su monto bruto -y no neto o compensado- a fin de evitar gastos ocultos.

Sin embargo, la “Recomendación” exceptúa de este principio a los gastos “con determinados fines de seguridad nacional u otros fines legítimos”, con lo que disiento, pues se corre el riesgo de que el Ejecutivo Federal disponga libremente de los gastos que a su criterio deban considerarse legítimos y por tanto, ocultarlos del presupuesto. Este punto abre la posibilidad de aumentar la discrecionalidad del Ejecutivo Federal en materia de gasto público.

Por otro lado, este mismo principio sugiere tener una visión general nacional completa de las finanzas públicas como contexto esencial para el debate sobre alternativas presupuestarias.

A este respecto, el sistema jurídico presupuestario mexicano presenta un procedimiento *sui generis* -que dura más de cien años- en la aprobación de los ingresos y egresos públicos, puesto que primero se aprueban los ingresos, por ambas cámaras, es decir, por diputados y senadores, y posteriormente los egresos se aprueban solo por la Cámara de Diputados.

Desde hace tiempo la doctrina viene sugiriendo cambiar dicho sistema (único en el mundo) a efecto de que ambos documentos financieros -Presupuesto de Egresos y Ley de Ingresos- se aprueben en un solo momento y por ambas cámaras, a efecto de conseguir esa visión general de las finanzas públicas que ahora se demanda desde la OCDE.

Ese cambio constitucional a nivel federal constituiría la plataforma de despegue para entender dogmática y pragmáticamente la unidad del fenómeno jurídico financiero, cuyo entendimiento básico se basa en la comprensión de los ingresos y los gastos públicos como un binomio inseparable, o como las dos caras de una misma moneda.

Razonamiento en el cual se debe integrar a la deuda pública (Derecho de la Deuda Pública) y a los ingresos patrimoniales (Derecho Patrimonial Económico) como parte de esa articulación unitaria.

Además de las bondades normativas y dogmáticas que esta visión proporciona, resulta ser excelente caldo de cultivo para

arribar al campo de la justicia financiera, cuya cúspide de desarrollo se encuentra en considerar la erogación del gasto público de forma distributiva y equitativa, tal y como ya se hace con los tributos, y en la aplicación de principios comunes a ambas facetas financieras⁹.

En cuanto a la ejecución del gasto, la “Recomendación” sugiere la existencia de un único fondo de tesorería sujeto a control central para todos los ingresos y gastos públicos, haciendo alusión al principio contable de caja única, o presupuestario de concentración de recursos.

Y alienta, al tenor del principio presupuestario de no afectación del gasto público, a que se haga un uso mínimo de fondos para fines específicos y se afecten solo determinados ingresos para fines concretos, algo que en su momento también rechazó Neumark, pues igual que él consideramos que el abuso en la etiquetación de gastos puede ajustar en demasía la flexibilidad que requieren los ejecutores de gasto para manejar eficazmente el dinero público.

IV.3. Planificar, gestionar y supervisar activamente la ejecución del presupuesto (Principio 7)

Para cumplir este principio, menciona la “Recomendación”, es necesaria la implementación completa y fiel por parte de los organismos públicos, de las partidas presupuestarias, una vez autorizadas por el parlamento, bajo la supervisión a lo largo del año de la administración pública central y del ministerio correspondiente según proceda.

De la misma manera, dice la “Recomendación”, debe existir cierta flexibilidad dentro del alcance de las autorizaciones parlamentarias, para que los ministerios y las agencias reasignen fondos a lo largo del ejercicio en interés de una gestión efectiva y de la relación coste/prestación, de acuerdo con el objeto general de la partida.

⁹ Sobre la aplicación de principios comunes al ingreso y al gasto, véase CALVO ORTEGA, Rafael, “Consideraciones sobre los presupuestos científicos del derecho financiero”, número 1, en *Hacienda Pública Española*, Madrid, 1970.

Por lo anterior, las reasignaciones de mayor importancia, como las que afectan a grandes sumas o nuevos objetivos, deberían requerir nueva autorización parlamentaria.

Explicando este principio, a mi modo de ver, es correcta la apreciación realizada por la “Recomendación”, en el sentido de que las adecuaciones al presupuesto aprobado que rebasen cierto monto o alteren la estructura presupuestaria de algún ente público deban contar con la autorización parlamentaria. En México no sucede así.

Los Estados Unidos Mexicanos, como prodiga nuestra Carta Magna, es una república representativa, democrática, laica y federal, compuesta por Estados libres y soberanos, unidos en una federación (art. 40). Nuestra forma de gobierno es una república presidencialista.

Pero este presidencialismo, según se analizó en su momento por Jorge Carpizo¹⁰, ha sufrido un cambio notorio en el transcurso del tiempo en el que las reformas constitucionales y legales han fortalecido las atribuciones del Ejecutivo Federal convirtiéndolo, en palabras de Vargas Llosa (1990), en una dictadura perfecta¹¹.

La materia hacendaria ha recorrido el mismo camino. Desde la abrogada Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público de 1976, -cúspide del exacerbado presidencialismo presupuestario- hasta la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria de 2006 -ley continuista del presidencialismo hacendario-, han sembrado las bases para que el Ejecutivo Federal pueda tomar decisiones presupuestarias sin casi control de los órganos correspondientes¹².

Entre algunos supuestos de presidencialismo presupuestario se pueden mencionar los siguientes: i) la facultad de suspender la ministración de subsidios (que puede delegarse

¹⁰ CARPIZO, Jorge, *El presidencialismo mexicano*, México, Siglo Veintiuno Editores, 5ª edición, 1985.

¹¹ Periódico *El País*, 31 de agosto de 1990.

¹² De las aproximadamente 30 reformas sufridas a la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria desde su publicación en 2006, la gran mayoría de ellas han sido para encumbrar el poder presupuestario del Ejecutivo Federal.

en un Secretario de Estado, e inclusive la puede realizar el titular de un órgano administrativo desconcentrado), ii) la facultad de extinguir fideicomisos públicos por la sencilla razón de “así convenir al interés público”, y iii) la facultad de alterar arbitrariamente el presupuesto aprobado por la Cámara de Diputados con la única y falaz condición de informar -no solicitar autorización- al Congreso de la Unión, cuando “las adecuaciones presupuestarias representen en su conjunto o por una sola vez una variación mayor al 5 por ciento del presupuesto total del ramo de que se trate o del presupuesto de una entidad...(art. 58 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria)”.

Sujetos a un monto o a un porcentaje, las variaciones al presupuesto aprobado que impliquen un cambio en la estructura del Estado o de los programas gubernamentales prioritarios, debieran, como sugiere la “Recomendación”, sujetarse a la anuencia del Congreso de la Unión o de la Cámara de Diputados.

También la “Recomendación” habla sobre la necesidad de que los entes públicos cumplan fielmente los gastos autorizados por el parlamento.

Esta sugerencia nos remite al antiguo debate doctrinal sobre la obligación de los entes públicos de agotar los créditos presupuestarios¹³.

La gran mayoría de la doctrina considera que los ejecutores de gasto no tienen la obligación de gastar los créditos autorizados por sus respectivos parlamentos.

Sin embargo, en México la realidad parece llevarnos a decantarnos hacia el otro lado de la moneda, esto es, a la obligación de agotar los gastos públicos presupuestados y autorizados.

La reflexión para sostener lo anterior, parte de la idea de que año tras año, en la etapa de planeación, los ejecutores de gasto concentran sus peticiones presupuestarias (compra de inmuebles, de computadoras, de papelería, etc.) para negociarlas con los parlamentarios

¹³ Véanse RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro, *El Presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*, Madrid, Tecnos, Madrid, 1970, y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, “Gastos públicos sin crédito presupuestario”, número 8, en *Revista Española de Derecho Financiero*, 1975.

que en unos casos son aceptadas y en otro no, de tal forma que una vez que la Cámara de Diputados aprueba el presupuesto de ente público, el respectivo ejecutor de gasto se encuentra habilitado legalmente a realizar sus compras tal como las planeó y las negoció; lo que no se entiende, es que durante el ejercicio fiscal el ejecutor de gasto no las realice dejando transcurrir todo el ejercicio fiscal para, al final, devolver a la Tesorería de la Federación las cantidades solicitadas y no ejercidas. Es un verdadero despropósito.

Al respecto se ha razonado que esta cuestión deber objeto de reconsideración a la luz de los principios constitucionales pues de poco serviría, que un recurso hubiese sido establecido teniendo en cuenta finalidades concretas, o que los créditos hubiesen sido equitativamente autorizados para la satisfacción de necesidades públicas, si la administración puede no utilizar los fondos disponibles sin justificación alguna¹⁴.

En esta hipótesis estamos frente a dos consecuencias. Primera, que el ejecutor de gasto que no cumplió con su compromiso de gasto -es decir que incurrió en subejercicio- debe ser sancionado, como ya lo hace la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos; y segunda, las consecuencias sociales y derechos humanos que dicho incumplimiento puede acarrear.

Si bien la legislación permite que el subejercicio de gasto se subsane dentro de los tres meses siguientes a la fecha programada y presupuestada antes de la terminación del ejercicio fiscal (art. 23 Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria), esto nos acarrea una seria dificultad para efectos de control por parte del órgano interno de control porque es común en la práctica administrativa que la mayoría de los ejecutores de gasto incurran en subejercicio confiados en que tienen 90 días para subsanar su error.

Ahora bien, el ejercicio del gasto públicos durante los últimos 5 años ha denotado una nueva práctica burocrática, en el sentido peyorativo del término, a través de la cual los

¹⁴ ORÓN MORATAL, Germán, *La configuración constitucional del gasto público*, Madrid, Tecnos, 1995, páginas 48 y 49.

servidores públicos incurren en subejercicios de forma voluntaria a fin de que una vez concentrados los recursos en la Tesorería de la Federación, el Ejecutivo Federal pueda disponer de ellos libremente para dirigirlos a otros rubros de gasto, lo que en mi opinión supondría, nuevamente, burlar la voluntad de los parlamentarios.

Por ello a mi entender, la subsanación del subejercicio durante el ejercicio fiscal debiera eliminarse y con ello obligar a los servidores públicos a cumplir con lo que ellos mismos solicitaron con un año de antelación, y por otro lado, la sanción a los servidores públicos incumplidores debiera ser más contundente.

Entendemos que la compra o adquisición de bienes puede ser un procedimiento largo hasta que se adjudique el ganador de la licitación, pero precisamente para ello el ejecutor de gasto planea, con un año de antelación, en qué mes del año será más conveniente empezar los trámites para la compra o la adquisición de bienes muebles o inmuebles.

Por lo expuesto, considero que sí existe una obligación para los ejecutores de gasto de agotar absolutamente todos los créditos presupuestarios que les fueron autorizados.

IV.4. Garantizar que los resultados, la evaluación y la relación coste/prestación forman parte integrante del proceso presupuestario (Principio 8)

Se logra a través de la ayuda al parlamento y a los ciudadanos para entender no sólo lo que se está gastando sino también lo que se está comprando en nombre de los ciudadanos, esto es, qué servicios públicos se están prestando realmente, con qué nivel de calidad y a qué nivel de eficiencia.

Igualmente, se debe hacer una presentación rutinaria de información sobre resultados de una forma que informe y proporcione un contexto útil para las asignaciones financieras en el informe de presupuesto; observando que dicha información debe aclarar y no ocultar ni impedir la rendición de cuentas y supervisión.

En cuanto a este principio, el documento examinado recalca la necesidad de cumplir con los principios materiales del gasto público, en este caso con el de eficiencia (art. 134 de la

Constitución Federal mexicana) pues debe entenderse que solamente así, podemos conocer a ciencia cierta lo que los ciudadanos esperamos del uso de nuestros recursos públicos.

Ese mismo principio exige, en términos generales, que las cuentas del gobierno sean claras, mediante la información y transparencia en la ejecución del gasto público, evitando con ello la ocultación o el impedimento de la fiscalización.

En México la fiscalización de lo ejecutado arroja frutos hasta pasados casi dos años, por lo que los resultados de los programas presupuestarios no sirven de soporte para la elaboración de presupuestos posteriores.

Aunque ha habido una gran reforma a los sistemas de control y evaluación, en mi opinión y como ya lo he puesto de relieve en otro lugar¹⁵, no fueron suficientes para estos trascendentales cometidos.

A mi modo de ver, si un programa no cumple con sus objetivos, debe replantearse, eliminarse o asignarle menores recursos. De no hacerse así, conllevaría a generar un gran agujero presupuestario para el sistema financiero mexicano, pues se ha visto que muchos programas con evidentes fracasos se han seguido implementando por un par de años más. A la Auditoría Superior de la Federación (órgano de control externo mexicano) le falta fortalecer sus funciones y atribuciones a efecto de que sus resoluciones sean vinculantes durante el ejercicio fiscal -y no pasados varios años- para que sirvan de base para la elaboración del siguiente presupuesto.

De la misma forma, según se vayan dando los resultados durante el ejercicio fiscal deberán ser informados a la población sobre su éxito o fracaso, a través de una plataforma electrónica y por supuesto, de manera clara y entendible para tener conocimiento de los recursos ejercidos por el gobierno.

¹⁵ NAVA ESCUDERO, Óscar, "El Sistema Nacional Anticorrupción en México y las nuevas atribuciones del órgano de control externo", en *Revista Española de Control Externo*, número 58, vol. XX, Madrid, España, Tribunal de Cuentas, enero 2018, página 155.

Comentados someramente los principios de la “Recomendación”, podemos concluir que son tres los pilares que la sustentan: participación ciudadana, transparencia y rendición de cuentas.

Sin embargo, desde mi punto de vista, la gobernanza presupuestaria -aún con una visión social/participativa- resulta insuficiente para abrazar el amplio espectro del cuidado y respeto de los derechos humanos porque en lugar de fortalecer las reglas y los procedimientos del buen presupuestar -algo que a México todavía le cuesta trabajo emprender y entender- se debiera empezar desde abajo, es decir, desde las necesidades colectivas, sociales y económicas de todos los sectores de la población.

Debe existir, por tanto, un claro giro de la concepción hacendaria mexicana para escalar la pirámide desde sus cimientos y reordenar o rediseñar los procedimientos presupuestarios -que formarían la parte intermedia- para alcanzar la cúspide -los fines sociales- con bases sólidas que facilitarían el ejercicio del gasto público de los agentes públicos.

Acto seguido revisaré el contenido de los “Principios” como lo hicimos con la “Recomendación”, para contrastarlos con la legislación mexicana.

IV. 5. Los principios de derechos humanos en la política fiscal. La política fiscal debe ser transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas. Las personas tienen derecho a la información fiscal (Principio 07 seleccionado)

El punto de partida de los “Principios” comienza en la necesidad de que la política fiscal se adapte al sistema de derechos humanos, lo que implica redimensionar y reorganizar el sistema fiscal/presupuestario doméstico.

En este novedoso posicionamiento de los “Principios”, se hace patente, a su vez, la importancia del presupuesto y la estratégica erogación de los gastos públicos como pilar fundamental para financiar la Constitución en sus aspectos orgánicos y dogmáticos, incluida la financiación de los derechos humanos.

Como ya lo mencionan los “Principios” en su parte introductoria “las normas de derechos humanos son reconocidas como un marco jurídico al que debe adecuarse toda la actuación del Estado”, de tal forma, que sin recursos no hay derechos. Hagamos algunas reflexiones.

V.1. Información fiscal de calidad

Si existe algo a lo que la ciudadanía le es ajeno, es el ejercicio del gasto público, las metas alcanzadas durante la gestión gubernamental, el control del dinero público, el destino del recurso sobrante, entre otras tantas dudas presupuestarias. La gran masa social mexicana ignora qué hace el gobierno federal con los recursos públicos detraídos de nuestros impuestos.

Para paliar dicho desconocimiento, los “Principios” sugieren la publicación clara y medible de los objetivos para la política fiscal y realizar periódicamente un balance del progreso realizado y explicar toda desviación respecto de lo planificado.

Sobre este aspecto es importante resaltar el último punto, en virtud de que en el sistema jurídico presupuestario mexicano no existe una norma o una disposición jurídica que obligue a los ejecutores de gasto a explicar a la ciudadanía mediante los canales correspondientes, ya no las metas alcanzadas, sino las razones del porqué no se cumplieron con dichas metas y qué efectos jurídicos supone dicho incumplimiento para los servidores públicos infractores.

En este sentido es importante mencionar la labor realizada por el Coneval (Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social) instancia que entre otras cosas evalúa por sí mismo o a través de uno o varios organismos independientes del ejecutor del programa, el cumplimiento del objetivo social de los programas, metas y acciones de la política de desarrollo social, así como emisión de recomendaciones para corregirlos, modificarlos, adicionarlos, reorientarlos o suspenderlos total o parcialmente. Su actividad se circunscribe al sector centralizado federal, estatal y municipal, pero sus resultados no son vinculantes.

Si bien estos resultados se publican en el DOF para hacerlos del conocimiento de la sociedad, su lectura es compleja y sería conveniente, como lo recomiendan los “Principios”, que fuera más asequible, con resultados concretos, y sobre todo con una explicación del porqué alguno de los programas gubernamentales no cumplió con los resultados esperados.

La labor es digna y necesaria, pero sus resultados no vinculatorios debilitan ostensiblemente sus funciones controladoras.

V.2. Participación ciudadana en el ciclo presupuestario

La idea de la participación ciudadana en el ciclo presupuestario supone, como se establece en este principio, la de confeccionar, aprobar, ejecutar y evaluar el presupuesto con una perspectiva de derechos humanos. Es decir, no se trata ya de que las personas participen anualmente en un Presupuesto Participativo, buscando la satisfacción de alguno de sus intereses de comunidad (alumbrado público, banquetas, seguridad, etc.) sino que esas personas participen con un enfoque de derechos humanos en el que incluyan sus necesidades básicas o mínimas vitales. He aquí, creo yo, el giro que debe impregnarse a esa participación.

Se debe participar de manera más dinámica y durante todo el ejercicio fiscal y no solamente cuando el gobierno federal o local convoque a un referéndum o a un plebiscito o a algún mecanismo similar que pues en la experiencia mexicana se activan como mucho de forma anual, y a veces pueden pasar lustros sin que se solicite la opinión al pueblo.

La participación ciudadana, como erróneamente la han querido desprestigiar sus detractores, no pretende sustituir las decisiones de los medios tradicionales de representación ciudadana, sino que busca ser un mecanismo coadyuvante en la toma de decisiones políticas y/o presupuestarias que directamente incidan en la población.

Hoy en día el ciudadano ya no puede aspirar a que su participación sea solamente cada vez que existen elecciones de representantes (la llamada “soberanía de un día” en voz de Pierre

Rosanvallon). Participación que dura 10 minutos a lo sumo, en la que tachamos a nuestro candidato preferido. Es decir, la participación ciudadana -y con ello el ejercicio de la democracia- debe ser constante, de tracto sucesivo. De lo contrario estaremos otra vez como simples espectadores esperando que uno de nuestros candidatos favoritos acceda al poder, y aguardar franciscanamente que atienda nuestras necesidades.

Para trascender en la vida de la participación ciudadana, los “Principios” sugieren, entre otras medidas:

- Utilizar determinadas técnicas de presupuestación y conformar presupuestos plurianuales.
- Tener clasificaciones presupuestarias homogéneas a nivel nacional y subnacional.
- Etiquetar gastos para promover los derechos humanos en determinadas personas, grupos o poblaciones.
- Utilizar un procedimiento participativo.

Analicemos cada uno de estos puntos para confrontarlos con la normatividad mexicana y, en su caso, proponer algunas medidas auxiliares.

V.2.A. Técnicas de presupuestación. Presupuestos plurianuales

Es de todos sabido que las técnicas de presupuestación no son excluyentes entre sí. Pueden coexistir un Presupuesto Base Cero, con un Presupuesto por Programas o con un Presupuesto Participativo.

Ahora bien, hay técnicas, como la tradicional o ejecutiva que, si bien todavía siguen aplicándose, requieren apoyarse en otras para comprender el alcance de un presupuesto.

Los “Principios” nos hablan de dos técnicas fundamentales a aplicar: Presupuesto por Programas y Presupuesto por Resultados. Si bien son dos técnicas que desde hace décadas se vienen implementando en el sistema jurídico mexicano, los “Principios” aconsejan su aplicación con una dimensión de derechos humanos a efecto de responder a las necesidades de poblaciones específicas vulnerables.

En México se vienen aplicando desde 1976 -el Presupuesto por Programas- y 2006 -el Presupuesto por Resultados- que sustituyeron al Presupuesto Ejecutivo o tradicional debido a que en este, año a año, se incrementaba un determinado porcentaje al presupuesto de cada agencia, sin tomar en cuenta ningún otro parámetro.

Uno de los principales problemas de la aplicación del Presupuesto por Resultados, es que en la práctica es muy difícil medir el desempeño de ciertos ejecutores de gasto; por ejemplo, en materia contenciosa en la que los resultados dependen en gran medida de la tardanza del juzgador o de otros factores exógenos.

También lo que he detectado en la aplicación de este Presupuesto, es que la evaluación de los servidores públicos no depende tanto de la eficiencia de su trabajo, sino de la cercanía o amistad que se tenga con el superior jerárquico que lo evalúa. Y finalmente, que todo el proceso de evaluación de una determinada área puede tardar días o semanas lo que ralentiza el trabajo sustantivo del servidor público.

Además de las técnicas de presupuestación recomendadas, los "Principios", sugieren la aplicación de presupuestos plurianuales.

En México existen varias figuras de gasto plurianual como excepciones al principio presupuestario de anualidad en el gasto en su vertiente de ejecución:

- Erogaciones plurianuales para proyectos de inversión en infraestructura cuyo inicio de operaciones se dio en razón de la reforma constitucional de mayo de 2008 al artículo 74, fracción IV.
- Compromisos o contratos plurianuales cuyo fundamento se encuentra en los arts. 32, 35 y 50 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.
- Proyectos de infraestructura productiva de largo plazo, mejor conocidos como *Pidiregas*. Instrumento creado en 1995 (art. 18 de la Ley Federal de Deuda Pública), y que sirven para financiar junto a la iniciativa privada, proyectos de gran magnitud como la construcción de una

carretera, de una presa, de un acueducto, etc.

- Fondos de Contingencias. Funcionan para gastos urgentes de operación que deben solicitarse a la Secretaría de Hacienda y Créditos Público si durante el ejercicio del Presupuesto se requieren; el artículo 46 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria permite que la regularización de dichos recursos se pueda llevar a cabo hasta el último día hábil de enero del ejercicio fiscal siguiente.
- Adeudos de ejercicios fiscales anteriores conocidos como *Adefas* (art. 54 Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria). Son compromisos pendientes de pago, devengados y contabilizados al 31 de diciembre. Se refieren a bienes y servicios adquiridos por dependencias o sus órganos administrativos desconcentrados. El monto dedicado a este rubro es una muy importante parte del Presupuesto que crece cada año, debido a en muchas ocasiones a la irresponsabilidad de los ejecutores de gasto que pretenden *adefar* todos sus gastos.

La plurianualidad presupuestaria es un mecanismo, sobre todo, de ahorro en el gasto público ya que evita que año tras año a la terminación del contrato se muevan multiplicidad de recursos humanos y económicos. Pero también opera como un instrumento de mediano plazo para asegurar la continuidad por varios años de algún programa o proyecto gubernamental.

Hay que dejar claro, sin embargo, que este sistema debe tener un límite a efecto de no desvanecer la voluntad legislativa anual. Y ese límite radica en que dichos programas y proyectos deban estar sujetos a la disponibilidad presupuestaria de cada año. De lo contrario, si un proyecto o programa se aprobase por varios años, sin la posibilidad de que el legislador pueda intervenir en el control del mismo a través de la aprobación del Presupuesto de Egresos de la Federación, se estaría hipotecando a futuro la voluntad legislativa.

V.2.B. Clasificaciones presupuestarias

Los “Principios” nos hablan de contar con sistemas de clasificación presupuestaria en los que se establezcan claramente las partidas presupuestarias que desglosen la información del gasto público con criterios poblacionales, como edad y género, y territoriales, entre otros.

En México existen los siguientes clasificadores de gasto público: el Clasificador por Objeto del Gasto; Clasificador Funcional del Gasto; Clasificador por Tipo de Gasto (Gasto corriente y de capital, y amortización de deuda), y Clasificador por Fuentes de Financiamiento.

De ellas la más importante, sin duda, es el Clasificador por Objeto del Gasto -considerado un clasificador económico- pues en él se encuentran los Capítulos, Conceptos y Partidas presupuestarias con definiciones propias en las que el ente público debe especificar el monto asignado a cada una de ellas y con ello realizar un gasto con cargo a dicha partida y no otra.

Habría que considerar que estos clasificadores solo son de obligada observancia para las dependencias y entidades de la administración pública federal. Para el resto de los órganos del Estado, Poderes Legislativo y Judicial, así como los entes autónomos, no son de aplicación obligatoria, sino voluntaria. Derivado de ello, esos otros órganos contienen partidas presupuestarias propias que bien pudiesen ser de difícil control.

En suma, habría que revisar y homologar las definiciones de las partidas presupuestarias para todos los entes públicos e introducir un enfoque de derechos humanos.

V.2.C. Gastos etiquetados

Los “Principios” alientan a que existan gastos etiquetados con potencialidad para promover los derechos de determinadas personas, grupos y poblaciones.

En mi opinión, la funcionalidad de los gastos etiquetados radica en que los recursos públicos asignados a un rubro de gasto con un determinado monto solo sean utilizables para dicha finalidad y no para otra. De esta forma se asegura que el dinero público autorizado cumpla con las finalidades establecidas en el presupuesto de egresos y evite su distracción en otros rubros de gasto.

Al tenor de la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios, el gasto etiquetado se define como aquellas erogaciones que realizan los estados de la república y sus municipios con cargo a las transferencias federales etiquetadas (art. 2).

Así, esos recursos que se envían desde la federación a esos niveles de gobierno se realizan a través del Ramo 33 llamado Aportaciones Federales para Entidades Federativas y Municipios. Dentro del Ramo 33 encontramos varios fondos cuyos recursos se encuentran etiquetados una vez que se aprueban por la Cámara de Diputados, a saber, entre otros: Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud, Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos, etc.

Diferente a lo anterior será que la Constitución o la ley establezcan obligaciones específicas de incluir recursos (sin señalar un monto específico) en un determinado apartado o para atender cierta necesidad social. En este caso estamos frente a gastos que obligatoriamente deberá contemplar tanto el proyecto de Presupuesto del Ejecutivo Federal, como la aprobación que del mismo realice la Cámara de Diputados. No importa el monto, importa que se inviertan ciertos recursos de manera obligatoria en dicha partida presupuestaria y que, en algunos casos, deben fijarse de manera progresiva.

La legislación mexicana no define lo que son los gastos obligatorios, pero sí los identifica. Algunos de ellos son¹⁶:

- Percepciones de los servidores públicos (art. 75 constitucional).

¹⁶ Según el actual gobierno el 81.2 por ciento del Presupuesto de Egresos está destinado a gastos obligatorios, distribuidos en solo cuatro conceptos: las asignaciones para entidades federativas y municipios; las pensiones y jubilaciones; el pago de la deuda pública y los adeudos del ejercicio fiscal anterior; así como el pago de las remuneraciones de servidores públicos, dejando un pequeño margen para el resto del gasto. www.jornada.com.mx/noticia/2023/09/19/economia/absorben-los-gastos-obligatorios-81-2-del-presupuesto-federal-1344

- Previsiones de gasto que correspondan a la atención de la población indígena (art. 2, apartado B de la Constitución).
- Asignaciones para entidades federativas y municipios consistentes en participaciones por ingresos federales y aportaciones federales derivadas de la Ley de Coordinación Fiscal.
- Obligaciones contractuales plurianuales cuya suspensión implique costos adicionales.
- Pago de la deuda pública y los adeudos del ejercicio fiscal anterior.
- Erogaciones para cubrir indemnizaciones y obligaciones que se deriven de resoluciones definitivas emitidas por autoridad competente hasta por el monto que corresponda ejercer en dicho año.
- Erogaciones por concepto de responsabilidad patrimonial del Estado, en términos del artículo 113 de la Constitución.

En los dos últimos casos, considero que no son obligatorios, ya que las leyes Federal de Responsabilidad Hacendaria y la Federal de Responsabilidad Patrimonial, establecen obstáculos, límites y diversos mecanismos para que el Estado pueda dilatar el cumplimiento de su obligación durante varios ejercicios fiscales¹⁷.

También será diferente a lo que la excepción al principio presupuestario de concentración de recursos (o de no afectación de recursos) plantea. Como bien se sabe, este principio exige que todos los ingresos del Estado se concentren en una única tesorería central a efecto de evitar la dispersión y falta de control de los recursos públicos. La excepción a este principio nos indica que pueden existir normas que eviten dicha concentración y por tanto se apliquen directamente a financiar un rubro de gasto o se concentre en la tesorería propia de ciertos entes públicos.

¹⁷ Al respecto véase NAVA ESCUDERO, Óscar, “Los obstáculos presupuestarios en la ejecución de sentencias que condenan al Estado al pago de una suma de dinero. A propósito del derecho humano a una justicia pronta, completa y justa”, *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, núm. 23, México, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, enero-junio 2018.

De tal forma que sólo por ley (o por normas constitucionales evidentemente) pueden destinarse ciertos ingresos a un gasto específico. Así lo establece el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación: “...Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico”.

Existen algunos ejemplos en concreto. El artículo Transitorio Sexto de la Ley de Ingresos de la Federación de 2016 estableció un destino específico al impuesto especial sobre producción y servicios para tratar la obesidad de la población y en particular de los niños y para incrementar los servicios de agua potable en las localidades rurales¹⁸.

De igual forma, el artículo 8 inciso C, apartado 6 de la Constitución Política de la Ciudad de México, consigna la obligación de proveer una partida específica que no podrá ser inferior al 2% del total del Presupuesto de la Ciudad, destinada a ciencia y tecnología.

Para concluir, habrá que decir que los gastos etiquetados o los gastos obligatorios tienen la bondad de asegurar una dotación de dinero público a un cierto rubro de gasto que permite que se atienda efectivamente el destino del mismo, sin sujetarse a los vaivenes políticos del cambio de fuerzas partidistas en la presidencia o en las cámaras.

¹⁸ Textualmente el artículo establece: “El Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2016 aprobado deberá prever una asignación equivalente a la recaudación estimada para la Federación por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a las bebidas saborizadas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2016, una vez descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas, para destinarse a programas de promoción, prevención, detección, tratamiento, control y combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónicas degenerativas relativas, así como para apoyar el incremento en la cobertura de los servicios de agua potable en localidades rurales, y proveer bebederos con suministro continuo de agua potable en inmuebles escolares públicos con mayor rezago educativo, de conformidad con los artículos 7 y 11 de la Ley General de la Infraestructura Física Educativa.”

Pero las desventajas de la utilización excesiva de estos mecanismos impactan en dos aspectos. Primero, a mayor gasto etiquetado menor margen de maniobra de los ejecutores de gasto sobre todo cuando se enfrentan a gastos imprevisibles o urgentes; y segundo, las etiquetas reducen considerablemente la intervención parlamentaria en las decisiones presupuestarias lo cual podría hacer nugatorio su poder constitucional presupuestario para ejercicios fiscales subsecuentes.

Existe doctrina que considera un peligro presupuestario establecer gastos obligatorios como Neumark¹⁹ y más recientemente Dussart²⁰ y Troya Jaramillo²¹.

No es de mi total agrado establecer montos, porcentajes o fórmulas que aseguren la recepción del gasto social. La aplicación gradual de un porcentaje para un rubro de gasto de manera anual puede, al cabo de los años, resultar una espiral incontenible de gasto.

Por ello, los porcentajes aplicados de esa forma siempre deben estar sujetos a las condiciones sociales, económicas, culturales o de otro tipo que bien pudieran disminuir el gasto público etiquetado u obligatorio. En mi opinión debe existir un equilibrio o una armonía entre la gradualidad o progresividad presupuestaria de la resguarda y protección de los derechos humanos y el incrementalismo automático del gasto público que deriva de una excesiva etiquetación de este.

Los recursos que requieren ser cuantiosos para un ejercicio fiscal (construcción de una

¹⁹ NEUMARK, Fritz, "Teoría y práctica de la técnica presupuestaria", en *Tratado de Finanzas*, tomo I, Buenos Aires Argentina, El Ateneo, 1961, página 28.

²⁰ DUSSART, Vincent, "El papel del Parlamento francés en materia presupuestaria bajo la V República", en *El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado*, tomo II, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2010, páginas 752 a 754.

²¹ TROYA JARAMILLO, José V., "El destino de las contribuciones al gasto público", en *El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado*, tomo II, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, Argentina, Abeledo Perrot, 2010, página 1145.

clínica), bien pudieran disminuir para el siguiente habida cuenta del cumplimiento de metas en el anterior.

En todo caso, el uso de estos mecanismos, tratándose de los derechos humanos, debe estar dirigida exclusivamente a su resguarda y protección, sin que ello suponga la creación de grandiosas estructuras administrativas u opulentos salarios de los conductores y administradores de dichos fines.

Habría que explorar la propuesta que desarrolla Allen Schick en el sentido de establecer tres tipos de contratos sociales entre el Estado y los parlamentarios, al margen del Presupuesto, para proteger los derechos de los ciudadanos²².

VI. Los derechos humanos y el ciclo presupuestario a nivel federal

El éxito de la aplicación de la gobernanza presupuestaria radica, según se analizó con antelación, en la necesaria directriz de derechos humanos que debe perseguir. Por ello resulta menester que primero la ley, y luego las autoridades gubernamentales, se aseguren que se respeten y cumplan en el proceso presupuestario los derechos de las personas de acceder a la información fiscal y de que puedan participar activamente en las decisiones de cada una de las etapas del ciclo presupuestario²³.

Actualmente en México, aunque existen algunos mecanismos federales de participación ciudadana en la planificación, formulación, aprobación, ejercicio y control del Presupuesto de Egresos, la misma normativa limita, restringe o dificulta el camino de su aplicación como se verá más adelante.

Dificultad que se ve agravada por la excesiva injerencia política en los procedimientos de organización y por la falta de vinculación

²² SCHICK, Allen, "Repairing the Budget Contract between Citizens and the State", en *Journal on Budgeting*, Vol. 11/3, OECD, 2011.

²³ Naciones Unidas. Derechos Humanos. Oficina del Alto Comisionado, *Haciendo realidad los derechos humanos a través de los presupuestos gubernamentales*, Nueva York y Ginebra 2017, página 19.

gubernamental en los resultados de las consultas.

VI.A. En la planeación. Plan Nacional de Desarrollo

La planeación del gasto público se realiza anualmente antes de confeccionar los anteproyectos de presupuesto de los entes públicos mediante los Programas Anuales que incluyen los aspectos administrativos y de política económica, social, ambiental y cultural, pero siempre con sustento en la planeación que realiza el Presidente de la República cada 6 años, a través del Plan Nacional de Desarrollo.

Para la elaboración del Plan Nacional de Desarrollo intervienen el Congreso de la Unión, las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, la Ciudad de México (otrora Distrito Federal), las entidades federativas y los municipios, pero también los actores políticos, sociales y culturales según establece el artículo 26, apartado A de la CPEUM. ¿En qué consiste dicha participación y cómo se lleva a cabo?

La participación de dicho sector tiene el propósito de que la población exprese sus opiniones para la elaboración, actualización y ejecución del Plan y los programas. Las opiniones de la población se hacen mediante dos vías: una a través de una consulta por internet previa a la elaboración del Plan a efecto de que el Presidente tome en cuenta dicha participación y la otra mediante foros de consulta popular que al efecto se convoquen y que servirán como órganos de consulta permanente, en los cuales participarán las organizaciones representativas de los obreros, campesinos, pueblos y grupos populares; de las instituciones académicas, profesionales y de investigación de los organismos empresariales; y de otras agrupaciones sociales (art. 20 ley de Planeación). Se intuye, por tanto, que hay una participación previa de la ciudadanía al momento de confeccionar el Plan y una participación de tracto sucesivo, que podrá darse durante el correspondiente ejercicio fiscal y durante la vigencia del Plan y sus programas a efecto de inclusive modificarlos, sin embargo, la realidad es otra.

En cuanto a la elaboración del Plan²⁴, las opiniones de la población no son vinculantes para el Presidente de la República.

Puede tomarlas en cuenta, e inclusive le puede aportar ideas o acciones que aquél no tenía contempladas, pero también puede desecharlas de plano. La contundencia de esta afirmación que descuartiza las intenciones democráticas de la participación ciudadana en la planeación económica gubernamental deviene de dos aspectos, uno jurídico y otro práctico.

Jurídico, porque el Plan es un mero acto administrativo cuyos efectos jurídicos sólo son vinculantes para las dependencias del Ejecutivo Federal, y acaso como guía para las entidades paraestatales, pero nunca para el resto de los entes públicos (que idílicamente pueden seguir la directriz del mismo), y menos para población en general. La opinión de la población no es obligatoria para la elaboración del Plan y una vez publicado éste en el DOF tampoco vincula a la ciudadanía, por tanto, la participación ciudadana en este aspecto jurídico es inoperante.

²⁴ El resultado oficial de la participación ciudadana para la elaboración del Plan Nacional de Desarrollo de 2012 fue el siguiente: "...se puso a disposición de la ciudadanía la página de Internet pnd.gob.mx, para la recepción de propuestas en archivos digitales y a través de la cual se realizaron encuestas interactivas. De manera paralela, se abrieron ventanillas de recepción física de propuestas en toda la República Mexicana. Adicionalmente, se llevaron a cabo 397 acciones de consulta, incluyendo la realización de 5 Foros Nacionales con 31 paneles de discusión, 7 Foros Especiales con 40 paneles de discusión, 32 Foros Estatales con 160 paneles de discusión y 122 Mesas Sectoriales con especialistas y diversos grupos de interés. A través de estos medios hubo en total 228,949 participaciones: 129,299 personas respondieron la encuesta interactiva, los Foros y Mesas Sectoriales contaron con 61,779 asistentes y se recibieron 37,871 propuestas físicas y electrónicas. Los diferentes insumos del proceso de consultas contribuyeron al diseño de metas, objetivos, estrategias y líneas de acción del presente Plan Nacional de Desarrollo". Información sustraída de la página <http://pnd.gob.mx>, con acceso el día 12 de octubre de 2016.

La práctica, es que la participación ciudadana en la confección del Plan a través de la página de internet que se habilita para tal efecto contiene preguntas previamente establecidas sobre temas generales como salud, seguridad, etc., y se deja algún espacio limitado a cierto número de caracteres para aportar una opinión adicional.

Por otro lado, los foros de consulta permanente a fin de rectificar el Plan o los programas gubernamentales tienen derroteros similares. Si no se convoca una consulta popular -no es obligatorio hacerlo- existe posibilidad alguna de que los ciudadanos participen en la modificación o rectificación del Plan o de los programas; pero aún convocando, el artículo 31 de la Ley de Planeación establece que los resultados de las revisiones y, en su caso, las adecuaciones consecuentes al Plan y los programas deberán ser aprobados por el propio Ejecutivo Federal. De igual forma, las observaciones a la ejecución, revisión y adecuaciones al Plan y sus programas durante la vigencia y ejercicio del mismo, no son vinculantes para el Ejecutivo Federal; solo son opiniones que podrá o no tomarlas en cuenta (art. 5). Por tanto, la esperanzadora participación ciudadana en la gestión de los programas gubernamentales y del Plan que parece permitir la ley, se ve acotada, por la misma dejando sin herramientas jurídicas al ciudadano para intervenir en el proceso de planeación.

VI.1. En la elaboración. Presupuestos participativos e información fiscal

La fase de elaboración del presupuesto consiste, *grosso modo*, en la conjunción de todos los anteproyectos de presupuesto de todas las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal para integrar lo que será el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, el cual deberá ser remitido por el Presidente de la República a la Cámara de Diputados para su examen y, en su caso, modificación de conformidad con el artículo 74 constitucional. Dichos anteproyectos deberán contar con el visto bueno de la SHCP, pero en el caso de los órganos constitucionalmente autónomos si

bien sus anteproyectos de Presupuesto se integran al Proyecto del Ejecutivo, no requieren por disposición constitucional, la anuencia de la SHCP. Es decir, sus anteproyectos no pueden ser modificados por el Ejecutivo Federal.

Pues bien, en esta fase del procedimiento del ciclo presupuestario, hay pocos espacios para la participación de la población en general, en virtud de que la elaboración es procedimiento interno de los entes públicos pero cuyos términos o propuestas no están sujetos a la opinión de la sociedad civil.

Dichos espacios de participación podríamos concretarlos en dos: presupuesto participativo y consulta popular.

El presupuesto participativo se analizará a continuación y la consulta popular en el rubro de ejercicio del gasto. Lo anterior debido a que dogmáticamente son dos figuras diferentes que se llevan a cabo en dos momentos diferentes del ciclo presupuestario, pero coinciden en que ambas se refieren al gasto público -la consulta, además puede referirse a otros temas de trascendencia nacional-.

VI.2. Presupuesto participativo ¿constitucional o inconstitucional?

La Constitución Federal no se refiere textualmente a la posibilidad de realizar presupuestos participativos (art. 35, fracción VIII). Solo se refiere a las consultas populares de manera general -que pueden ser de trascendencia nacional o regional- sin especificar los nombres de los instrumentos específicos para tal acometido.

Asimismo, señala los temas que no podrán ser objeto de consulta popular, entre otros, el sistema financiero, ingresos, gastos y el Presupuesto de Egresos de la Federación (base tercera).

La Ley Federal de Consulta Popular expedida en 2014, es reglamentaria solo de la fracción VIII del artículo 35 de la Constitución que ya se mencionó, sin mencionar los mecanismos de participación ciudadana a nivel estatal o municipal.

Ahora bien, en materia estatal y al tratarse la consulta popular un tema que reside dentro de las atribuciones del órgano electoral de cada entidad federativa, el apartado C, de la fracción

V, del artículo 41 constitucional, establece que las consultas populares estarán a cargo de organismo públicos locales que ejercerán funciones en las materias que ahí se señalan, entre otras, la “organización, desarrollo, cómputo y declaración de resultados en los mecanismos de participación ciudadana que prevea la legislación local (numeral 9)”.

De igual forma, en el caso de los municipios, el segundo párrafo de la fracción II, del artículo 115 constitucional, señala que los ayuntamientos tendrán facultades para aprobar, de acuerdo con las leyes en materia municipal que deberán expedir las legislaturas de los Estados, los bandos de policía y gobierno, los reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de observancia general que, entre otras cosas, “aseguren la participación ciudadana y vecinal”.

De lo anterior se puede concluir lo siguiente:

- Cualquier tipo de participación ciudadana a nivel federal (referéndum, plebiscito, etc.) debe considerársele como una consulta popular (lleve o no el nombre propio) sujeta, exclusivamente a temas de trascendencia nacional o regional.
- El Presupuesto de Egresos de la Federación no puede ser sujeto de consulta popular, ni de ningún otro instrumento participativo.
- Tanto en las entidades federativas como en los municipios se pueden llevar a cabo mecanismos de participación ciudadana siempre y cuando exista una ley estatal que prevea algún tipo de participación ciudadana, y en el caso de los municipios, que esa ley estatal que le dé cobijo para llevar a cabo dicha participación. El Municipio, entonces, no podrá implementar mecanismos de participación ciudadana si el gobierno local al que pertenece dicho municipio no contempla dicho mecanismo.
- En específico, el presupuesto participativo no podrá activarse a nivel federal, para temas federales.
- El presupuesto participativo a nivel estatal y municipal podrá activarse, sujeto a las condiciones mencionadas, en la esfera de competencia territorial correspondiente.

En las diferentes ciudades de la república en las que se han aplicado presupuestos participativos no se ha cuestionado su constitucionalidad.

Lo que se puede cuestionar, no es el instrumento, sino el procedimiento en sí mismo.

Si bien se trata de un medio alternativo (no sustitutivo) al modelo tradicional de elaboración del Presupuesto de Egresos, una de sus grandes limitantes, es la alta politización de su proceso (se someten a consulta los temas que interesan al partido dominante de la colonia, región, alcaldía o municipio); pero también la gran apatía de la ciudadanía para participar regularmente en este tipo de procesos.

En ese sentido haciendo alusión a la información fiscal tratada en los “Principios”, hay una escasísima información sobre la aplicación del presupuesto participativo (fecha, ubicación de casillas, temas a votar) y sobre sus beneficios (atención a los derechos humanos, el desarrollo social y económico de una comunidad o alcaldía, la obligación del gobierno local de aplicar el gasto sobre lo decidido, etc.).

Caso excepcional lo presenta el presupuesto participativo en Mérida, Yucatán, en donde a través de este mecanismo se destinan casi 70 millones de pesos, y que cuenta con una publicidad altamente llamativa: *Presupuesto Participativo. Diseña tu Ciudad. Tú propones, creas y eliges*²⁵.

Es importante señalar que la ausencia de información fiscal, en este caso concreto de los presupuestos participativos, la no divulgación de los documentos o procedimientos correspondientes que permiten a las personas conocer y comprender mejor las prioridades y planes del gobierno, son esenciales para permitir que las personas responsabilicen a sus gobiernos, de tal suerte que si en un tiempo razonable la ciudadanía no conoce estos documentos presupuestarios y por ende le impide dar su opinión sobre el proceso

²⁵ Ayuntamiento de Mérida. (n.d.). PRESUPUESTO PARTICIPATIVO "DISEÑA TU CIUDAD" - Decide Mérida. Decide Mérida. [PRESUPUESTO PARTICIPATIVO "DISEÑA TU CIUDAD" - Decide Mérida](#)

presupuestario, no solo se viola el derecho de las personas de acceso a la información, sino que se perjudica su derecho a participar en asuntos públicos²⁶.

Si se cuenta con un buen diseño y una buena estructura procedimental legal definiendo claramente los principales actores en el proceso del presupuesto participativo, sean de orientación política de izquierda o de derecha, se tienen las siguientes ventajas:

- El respeto e inclusión de las decisiones ciudadanas en la gestión pública, legítima al poder, con miras a futuras elecciones y permite a las autoridades conocer de primera mano las necesidades sociales donde gobiernan.
- Dispensa confianza entre la ciudadanía que ve colmada su aspiración de influir en la vida pública y en la asignación igualitaria y distributiva de los recursos públicos, lo que permite transparentar el destino del dinero público detraído de los impuestos, y a la vez, la empodera para futuras elecciones presupuestarias.
- Se trata de un medio de control social, auxiliar a los medios tradicionales de control que brinda frutos de manera inmediata. Esto coadyuva a la transparencia clara y oportuna de la información fiscal a la cual se tiene acceso de manera libre.
- Finalmente, y no por eso menos importante, el presupuesto participativo es una de las mejores vías democráticas para atender directamente las necesidades de la población en cuanto a derechos humanos se refiere.

VI.3. En el ejercicio del gasto. Consulta popular y derechos de los acreedores del Estado

En cuanto a las consultas populares cuyo ámbito espacial de aplicación es en la etapa del ejercicio del gasto público, ya se dejó claro que están prohibidas cuando de gastos y

²⁶ Naciones Unidas. Derechos Humanos. Oficina del Alto Comisionado, *Haciendo realidad los derechos humanos a través de los presupuestos gubernamentales*, Nueva York y Ginebra 2017, página 42.

Presupuesto de Egresos de la Federación se tratan.

Históricamente las consultas populares en México han sido escasas. En unos casos se han realizado sin apego a la ley, y en otros han sido para consultar temas de poca trascendencia nacional.

Sin embargo, se pueden comentar rápidamente dos consultas que se han realizado en el último lustro.

En la primera se consultó a la ciudadanía si habría que seguir construyendo el nuevo aeropuerto de la Ciudad de México en Texcoco como lo había iniciado el gobierno de Peña Nieto, o si este proyecto debía cancelarse y construirse un nuevo aeropuerto en la base aérea de Santa Lucía en razón de ahorros económicos y otros factores.

Al margen de los resultados de la misma, dicho proceso de consulta no fue vinculante (no cumplió con el procedimiento ya vigente del artículo 35 de la Constitución) y no tuvo sustento en la Ley Federal de Consulta Popular, debido a la falta de atención al procedimiento establecido al efecto.

En ese sentido no se puede hablar de una consulta popular apegada a la estricta normatividad señalada pero tampoco que haya sido inconstitucional.

En la segunda se preguntó a los ciudadanos si había que juzgar a los actores políticos del pasado por sus actos de corrupción²⁷.

Fue una consulta, ahora sí, sujeta al procedimiento constitucional y legal que se exige para este tipo de ejercicios participativos.

Sin embargo, derivado de un problema político/presupuestario entre el Ejecutivo Federal y el Instituto Nacional Electoral encargado de realizar dicha consulta, este último órgano decidió, por supuesta falta de presupuesto, instalar casi menos de la mitad de las casillas en las que votarían los mexicanos.

²⁷ La pregunta fue ésta: *¿Estás de acuerdo o no en que se lleven a cabo las acciones pertinentes con apego al marco constitucional y legal, para emprender un proceso de esclarecimiento de las decisiones políticas tomadas en los años pasados por los actores políticos, encaminado a garantizar la justicia y los derechos de las posibles víctimas?*

Sin poder entrar al análisis en concreto, por falta de espacio en este trabajo y por no ser *sedes materiae* del mismo, en mi opinión, el citado Instituto incumplió con su obligación constitucional de llevar a cabo, a plenitud, la susodicha consulta.

Alegó el Instituto falta de recursos presupuestarios que meses antes habían sido recortados por la Cámara de Diputados a su Presupuesto de Egresos de manera global y no en forma específica para la consulta como después argumentó artificioosamente el Instituto.

No obstante que tanto el Tribunal Electoral y la Suprema Corte de Justicia obligaron al Instituto a realizar cuantas modificaciones presupuestarias tuviera a su alcance para cumplir con su obligación constitucional²⁸, los servidores públicos de dicho Instituto hicieron malabares presupuestarios, procedimentales, y de otro tipo, para llevar a cabo la consulta de manera parcial.

En definitiva, se estuviera de acuerdo o no con la pregunta, lo cierto es que la actitud del Instituto Nacional Electoral mermó los derechos humanos de millones de ciudadanos que no pudieron participar en dicha consulta. La autonomía presupuestaria de cualquier órgano del Estado no es excusa para incumplir con los mandatos judiciales y legislativos en materia presupuestaria ni para “escapar” de los medios de control correspondientes. Si no es la Cámara de Diputados, principal órgano de control político/jurídico presupuestario ¿quién puede contener el libre incrementalismo de gasto de un órgano del Estado?

Resta decir que el procedimiento constitucional para realizar una consulta popular es marcadamente burocrático por la cantidad de requisitos a cumplir, cuando en realidad debiera ser más práctico, más económico y con la posibilidad de realizarse con mayor frecuencia. Veamos los requisitos y hagamos algunas reflexiones.

²⁸ Por ejemplo, adecuaciones a diferentes fideicomisos del Instituto -cuyos recursos han estado estáticos durante varios lustros- con montos suficientes para cumplir con la totalidad de la consulta.

No se entiende por qué el Instituto Nacional Electoral es tan reacio a celebrar consultas populares. Desde su creación debió inscribirse como el principal actor en apoyo a la participación ciudadana, como ya lo hacen desde hace varios lustros los institutos electorales de ciertas entidades federativas (Instituto Electoral y de Participación Ciudadana de Jalisco, Instituto Electoral y de Participación Ciudadana de Tabasco, etc.)

Es posible que en el momento de su formación se creyera -y actualmente se sigue creyendo- que la democracia se circunscribía solo a las votaciones y no a otras formas de participación ciudadana.

¿Quién puede convocar a una consulta pública?

A través del Congreso de la Unión: i) el Presidente, ii) el equivalente al 33% de los integrantes de cualquiera de las Cámaras del Congreso de la Unión, y iii) para el caso de las consultas de temas de trascendencia nacional, los ciudadanos en un número equivalente, al menos, al 2% por ciento de los inscritos en la lista nominal de electores. En los dos primeros casos, la petición deberá ser aprobada por la mayoría de cada Cámara del Congreso de la Unión.

Llama la atención que solo puedan participar los ciudadanos que tengan una credencial de elector expedida por el Instituto Nacional Electoral, lo cual me parece discriminatorio respecto del resto de personas que por alguna razón no tengan la credencial, se haya extraviado, perdido, robado o cualquier otra situación. El derecho a participar de los ciudadanos mexicanos no debiera sujetarse a la credencial de votar. ¿Los ciudadanos mexicanos con pasaporte vigente, sin credencial del INE, no pueden votar? Los campesinos, trabajadores y demás clases sociales de estrato social bajo, ¿no pueden votar en temas que atañen a sus derechos por no contar con esa credencial?

Por otro lado, la petición de consulta popular podrá presentarse ante las Cámaras del Congreso hasta el treinta de noviembre del año inmediato anterior al que se pretenda realizar la consulta.

¿Es vinculatorio el resultado de las consultas populares?

Solo cuando la participación total corresponda al menos al 40% de los ciudadanos inscritos en la lista nominal de electores. Insisto en el trato diferenciado con otros ciudadanos que no cuentan con la susodicha credencial.

¿A quién vincula el resultado?

A los poderes ejecutivo y legislativo federales y a las autoridades competentes.

¿Cuál es la regularidad con la que se pueden realizar consultas populares?

Sólo el primer domingo de agosto. Se trata entonces de una participación ciudadana por año.

Si consultamos, además, la Ley Federal de Consulta Popular, cuestión que el espacio de este trabajo me impide, nos percataremos de la cantidad de instancias (Instituto Nacional Electoral, Suprema Corte de Justicia, cámaras del Congreso) y requisitos a los cuales se sujeta la consulta, nos habla del acotado margen de participación ciudadana en materia de consultas populares.

Otro tema que resulta interesante comentar es aquél que versa sobre los derechos de los acreedores del Estado.

Sí celebrado un contrato entre un particular y el Estado, este incumple con su obligación de pago, al particular solo le quedan dos opciones: esperar a que voluntariamente el Estado incluya recursos públicos en la correspondiente partida para pagarle, o recorrer todo un sinuoso camino para exigir judicialmente el cumplimiento de la obligación.

En el primer caso la espera puede ser de hasta varios años, sin que el acreedor conozca si el ejecutor de gasto ha incluido dinero en la respectiva partida para pagarle.

En el segundo caso, si el acreedor demanda al Estado y la instancia jurisdiccional le otorga la razón, la ejecución de sentencia se topa frente a diversos obstáculos legales que le impiden al juez o al tribunal ejecutar en tiempo al Estado.

Ya he comentado en este trabajo y en otros más, que la legislación presupuestaria mexicana es *pro* presidencialista y para este caso en concreto, es una normatividad que beneficia al Estado en razón de una serie de

obstáculos que impiden el cabal cumplimiento de las sentencias condenatorias.

Algunos de esos obstáculos se prevén en el artículo 47 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

Dictada la sentencia y condenado el Estado a pagar una suma de dinero, el ejecutor de gasto responsable debe realizar adecuaciones a su presupuesto para pagar al acreedor, siempre que no afecten el cumplimiento de los objetivos y las metas de los programas prioritarios asignados a ese ejecutor.

Si las adecuaciones no son suficientes para reunir el monto adeudado, el condenado puede plantear a la autoridad judicial un programa de cumplimiento a varios años (fraccionamiento del pago) y aunque este es para todos los efectos legales en vía de ejecución respecto de la resolución, también se encuentra sujeto a la no afectación de dichos programas prioritarios. Basta, entonces, a la autoridad alegar la afectación de sus programas o metas para retrasar el cumplimiento de su obligación.

Aceptando la buena fe del ejecutor de gasto que argumenta que el pago de cumplimiento de la sentencia vulnera alguno de sus programas o metas y con ello se afectan los derechos humanos de cierto sector de la población, entonces, habrá que reformar la ley presupuestaria en virtud de que ese sector vulnerado no tiene por qué cargar con la imprudencia administrativa y presupuestaria del ejecutor de gasto.

Quién incumplió con la obligación fue el ejecutor de gasto y no la persona o colectivo afectado por el impago. Esto supone un duro golpe al derecho *al* presupuesto.

La asunción de la irresponsabilidad y el castigo debe enfocarse en la autoridad ineficiente, ineficaz y deudora, no en el receptor de un programa social.

Retomando la cuestión de las adecuaciones presupuestarias, la ley presupuestaria sigue manteniendo el principio de autotutela o de autoejecución administrativa, derivado de lo cual la activación de aquellas no es obligatoria. De esa forma, se torna inverosímil que sea la misma autoridad condenada la que de manera voluntaria ejecuta o cumple con la sentencia.

Este escapismo legal permitido al Estado, es contradictorio con el artículo 17 de la Constitución que establece: “...*Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales...*”.

Por lo que la tardanza en el cumplimiento de las sentencias que condenan al Estado a pagar una determinada cantidad de dinero se entiende como una dilación en el otorgamiento de justicia, lo que en términos anglosajones se conoce como *A delayed justice is a denied justice*.

Es importante señalar, por otro lado, que para el cumplimiento de este tipo de sentencias no existe, como en otros países, un fondo de contingencia expresamente establecido para tal finalidad, ni se exige por la legislación la obligación de contar con una partida presupuestaria para cumplir las sentencias de mérito²⁹.

Un obstáculo más que impide resguardar el derecho del acreedor del Estado, es el referente a la inembargabilidad de los bienes del Estado.

Conforme al artículo 5 del Código Federal de Procedimientos Civiles: “Las instituciones, servicios y dependencias de la Administración Pública de la Federación y de las entidades federativas, tendrán dentro del procedimiento judicial, en cualquier forma en que intervengan, la misma situación que otra parte cualquiera; pero nunca podrá dictarse, en su contra, mandamiento de ejecución ni providencia de embargo...”.

Así lo confirma a su vez, el artículo 13 de la Ley General de Bienes Nacionales, que al efecto prescribe: “Los bienes sujetos al régimen de dominio público de la Federación son inalienables, imprescriptibles e inembargables y no estarán sujetos a acción reivindicatoria o

de posesión definitiva o provisional, o alguna otra por parte de terceros”.

Lo anterior deja en evidencia la dificultad que supone para el juez la ejecución de este tipo de sentencias.

Tengo que reconocer, sin embargo, que mucho ayudan a solventar este problema las reformas constitucionales a la Constitución y a la Ley de Amparo, operadas en 2021.

Conforme a estas, si la autoridad incumple justificadamente con la sentencia, se le podrá otorgar un plazo razonable a solicitud de la misma autoridad para que proceda a su cumplimiento; si no está justificado el incumplimiento, pasados tres días, se procederá a imponer una multa a dicha autoridad y a separar de su cargo al titular de la autoridad responsable y a consignarlo ante el Juez de Distrito, llevándose a cabo las mismas providencias respecto del superior jerárquico de la autoridad responsable.

Queda por desvelar lo que se entiende por “plazo razonable”, y conocer cuáles son las causas para que la autoridad incumpla justificadamente con la sentencia. Desde luego, habrá que razonar que la falta de crédito presupuestario no debiera ser parte de dichas causas.

IV.E. En el control. La Contraloría Social y los Ciudadanos Alertadores

Además de los tradicionales medios de control con que cuenta México (interno/administrativo, político/parlamentario y externo) se han gestado algunos medios de control social que buscan vigilar y controlar las acciones del gobierno y no solamente la disposición de recursos públicos.

La Contraloría Social a que hace referencia la Ley General de Desarrollo Social (art. 69), no es un órgano, ni tiene estructura para cumplir sus fines, sino simplemente es el nombre que la ley le da al mecanismo mediante el cual la sociedad civil vigila el desempeño de los servidores públicos de forma general.

Es un mecanismo de vigilancia social que no busca sustituir las funciones de revisión y vigilancia de ninguno de los órganos formalmente establecidos para tal efecto, sino es una vía para que el ciudadano se sienta parte, mediante su colaboración, de estar

²⁹ Los recursos para atender contingencias a que hace referencia el artículo 46 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria sirven para otros propósitos.

participando en las decisiones públicas del gobierno.

La Contraloría Social, como mecanismo y no como institución se puede definir como el conjunto de acciones que realiza la ciudadanía de manera individual u organizada para participar activamente en la vigilancia y control de las acciones de gobierno, y con ello elevar el cumplimiento de los compromisos de las entidades de los tres órdenes de gobierno, mejorar la credibilidad y confianza de la sociedad en la administración pública, así como la percepción acerca de la corrupción y opacidad en los programas a cargo de instituciones de gobierno³⁰.

Las ventajas de contar con una Contraloría Social son³¹:

- Favorece la transparencia de las acciones del gobierno.
- Obliga a los servidores públicos a ejercer sus funciones con ética y responsabilidad.
- Previene posibles irregularidades y desvíos de recursos.
- Evita la mala calidad de las obras de infraestructura cultural de los apoyos y los servicios.
- Incrementa la credibilidad en los programas de desarrollo social.
- Contribuye al desarrollo de procesos de ciudadanía.

Sin embargo, esas opiniones, solicitudes, denuncias o peticiones que se realizan ante el Comité de Participación Ciudadana del Sistema Nacional Anticorrupción y ante la Auditoría Superior de la Federación pueden o no ser tomadas en cuenta para la realización del programa anual de auditorías que realiza la Auditoría³².

Esto implica dos cosas: no son vinculantes y las mismas, de no ser desechadas por los

órganos facultados, surten sus efectos después de terminado el ejercicio fiscal, por tanto, son un medio indirecto de control *ex post*, y en el mejor de los casos tardío.

En cuanto a los Alertadores Ciudadanos, en septiembre de 2019 se publicó en el DOF, el *Acuerdo por el que se establecen los Lineamientos para la Promoción y Operación del Sistema de Ciudadanos Alertadores Internos y Externos de la Corrupción*.

En el preámbulo de este documento, se hace referencia a la utilidad de los alertadores: “Que debe recuperarse la confianza en las instituciones y el gobierno, a través del fomento a la participación activa de la ciudadanía, así como la apertura de espacios que permitan transparentar el quehacer de las personas servidoras públicas impulsando la denuncia ciudadana y el castigo de las conductas contrarias a derecho”.

Este objetivo se logrará a través de la información que los alertadores internos -servidores públicos- y externos -que no forman parte del servicio público- proporcione a la Secretaría de la Función Pública, a través de una plataforma, sobre actos que se hayan cometido, se estén cometiendo o sean probable que se cometan por servidores públicos respecto de presuntos actos graves de corrupción, violaciones a derechos humanos, hostigamiento y acoso sexual.

A los alertadores, cuyo ámbito de funciones se circunscribe a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como a las Empresas Productivas del Estado (PEMEX y CFE) se les podrán brindar medidas de protección y podrán permanecer en el anonimato si así lo desean.

Con la implementación de este sistema de alertadores *-infiltrados-* se busca contener la corrupción y las violaciones a derechos humanos con mayor facilidad y rapidez que la que pudiera realizar formalmente el órgano interno de control. Por supuesto se trata de un mecanismo auxiliar y no sustitutivo del control interno, pero con la idea de que cualquier ciudadano o servidor público pueda aportar denuncias sobre hechos concretos del día a día en una oficina gubernamental que desde otra

³⁰ Para mas información sobre La Contraloría Social: <https://www.uat.edu.mx/CONT/CS>

³¹ ¿Qué es la Contraloría Social? [Taller de capacitación para el Comité de Contraloría Social]. https://vinculacion.cultura.gob.mx/PAICE/normatividad/docs_PAICE_normatividad_2024/RO%202024%20S268.pdf

³² El cual debe ser publicado en el DOF (art. 110 Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación).

perspectiva institucional serían difíciles de denunciar y comprobar.

VII. Los derechos humanos desde la perspectiva de la Constitución de la Ciudad de México

La arquitectura fiscal y de participación ciudadana en la Constitución Política de la Ciudad de México, significó un vuelco en la forma de concebir las finanzas públicas en México.

Cinco son los puntos torales de esta Constitución en materia de derechos humanos, participación ciudadana y presupuesto.

Primero. El ejercicio de la hacienda pública orientada hacia el cumplimiento de los derechos humanos. Inédito en nuestro sistema jurídico, catapultó al sistema de derechos humanos capitalino a la cima de las prioridades gubernamentales, en la que ingresos, gastos, deuda pública y gestión patrimonial, fundamentalmente, deberán enfocarse a lograr tal objetivo (art. 5).

Segundo. La organización de la hacienda pública conforme a los criterios de unidad presupuestaria y unidad financiera, lo que desde la perspectiva jurídico/financiera significa el redimensionamiento de la importancia del gasto público como factor clave en la atención de los derechos humanos, dejando atrás la tradicional visión reduccionista adoptada por nuestra doctrina y jurisprudencia sobre la concepción y contenido del Derecho Financiero y el gasto público. Este nuevo diseño hacendario encumbra la concepción dogmática y pragmática de la unidad del fenómeno jurídico financiero (art. 21).

Tercero. El matrimonio indisoluble entre ambas facetas jurídicas de la actividad financiera pública (ingreso/gasto) y sus correspondientes repercusiones jurídico/científicas, nos permite acudir desde la hermenéutica jurídica constitucional a la concepción y aplicación de los principios de justicia financiera. Principios de justicia financiera cuya precuela proviene de la concepción e interpretación unitaria del contenido de la Constitución Financiera, y que considera como principios de la hacienda pública, la generalidad, la sustentabilidad,

honradez, proporcionalidad, equidad, efectividad, austeridad, certidumbre, transparencia y rendición de cuentas (art. 21).

Cuarto. La posibilidad de que la ciudadanía participe en la confección de las políticas públicas y en la orientación del gasto público -inédito también en la historia constitucional legislativa en México- así como en la confección de una parte del Presupuesto (democracia participativa) y en el ejercicio de la democracia directa mediante la adopción de diferentes mecanismos como el referéndum, plebiscito, revocación de mandato, entre otros. En este sentido, el carácter vinculante de la opinión de los ciudadanos -a diferencia de los mecanismos federales- se convierte así en un baluarte del Estado social y democrático en el que las autoridades gubernamentales se encuentran obligadas a atender las peticiones ciudadanas relacionadas con los derechos humanos y que a la vez funciona como un avanzado sistema de control *ex ante* (presupuestos participativos, orientación de políticas públicas), un control durante la gestión presupuestaria a través de los contralores ciudadanos (art. 61) y un control *ex post* de la gestión pública.

Quinto. La adopción en el texto constitucional local, de muchos de los principios de protección de derechos humanos plasmados en diferentes instrumentos internacionales de los que México forma parte (entre otros el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales). De esta manera, la Constitución de la Ciudad ha tejido toda una red de salvaguarda y garantía de los derechos humanos mediante instituciones de defensa y orientación, procedimientos de participación ciudadana, mecanismos judiciales, administrativos y legales. Principios como la obligación del Estado Parte de utilizar el máximo de los recursos públicos disponibles para garantizar la progresividad de los derechos humanos (arts. 9 y 11); atender programas sociales aun cuando exista una restricción de recursos económicos (art. 5), o garantizar el mínimo vital de los ciudadanos (art. 9).

Junto a estos cinco puntos fundamentales de la Constitución de la Ciudad de México, encontramos otros tantos, como el derecho a

una buena administración y el derecho al buen gobierno (art. 60) que establece: “Se garantiza el derecho a la buena administración a través de un gobierno abierto, integral, honesto, transparente, profesional, eficaz, eficiente, austero incluyente, y resiliente que procure el interés público y combata la corrupción”.

Probablemente los redactores de la Constitución de la Ciudad de México no quisieron integrar el concepto de gobernanza pública, para evitar las referencias al concepto formulado en el periodo neoliberal por el Banco Mundial como ya hemos revisado, en virtud de que la mencionada Constitución se considera progresista. Sin embargo, según se revisó la gobernanza pública o la gobernanza presupuestaria también cuentan con una acepción menos radical en la que la participación ciudadana y los derechos humanos tienen cabida. Ambas acepciones deben, sin lugar a dudas, tener una perspectiva de derechos humanos.

Por ello, habrá que sumar los esfuerzos contenidos en la “Recomendación” de la OCDE, pero sobre todo, en el contenido y directrices del documento “Principios”, pues este último cuenta con una efectiva perspectiva de derechos humanos en toda la política fiscal, incluida la presupuestaria.

VIII. La ciudadanización del presupuesto en México. A manera de conclusión

La idea de este concepto subyace en la posibilidad abierta de la participación ciudadana en todas las fases del ciclo presupuestario. No busca desplazar el poder constitucional presupuestario que detentan los poderes legislativos federales, estatales y municipales en materia de gasto público. Tampoco busca quitar las atribuciones que en la materia ostentan los poderes ejecutivos en los tres niveles de gobierno.

Insisto, se tratan de mecanismos auxiliares -no sustitutivos- que permiten a la ciudadanía dejar atrás su *status* de simple espectador en el uso del gasto público gubernamental para transitar hacia una ciudadanía más dinámica y participativa.

Este nuevo *status* ciudadano trae aparejado un novedoso control de tipo social y cuyos principales beneficiarios son la misma ciudadanía y también las autoridades, por raro que parezca, pues se verán constreñidas, ante la fija mirada de la ciudadana, de hacer un buen uso del dinero público, porque sabemos lo que pagamos de impuestos, pero no sabemos en dónde, en qué cantidad y en qué se utiliza nuestro dinero.

Se afirma en los “Principios” que la política fiscal es un instrumento fundamental para la garantía de los derechos humanos, ya que sin recursos no hay derechos.

Pues bien, como decía al principio de este trabajo, queda evidenciada la importancia que hoy en día tiene el presupuesto y la disciplina científica del Derecho que la estudia, el Derecho Presupuestario, como un medio esencial para entender el resguardo y protección de los derechos humanos. Importancia proyectada en su momento por autores como Sainz de Bujanda, Rodríguez Bereijo, Martínez Lago, y retomada en la actualidad por autores como Horacio Corti.

En México esa importancia ha sido minimizada, de un lado, por la influencia dogmática sufrida entre nuestra doctrina (De la Garza, Cortina Gutiérrez, Faya Viesca) por autores como Griziotti, González García o Jarach, y de otro lado, por los razonamientos de nuestra Suprema Corte de Justicia, sobre los que ya me he pronunciado en otro lado³³.

Es ciertísimo que los derechos humanos necesitan de recursos públicos para ser atendidos pero en esa ecuación debemos incorporar a la participación ciudadana, eslabón primordial para cerrar el círculo virtuoso del buen gobierno o de la gobernanza pública.

³³ Léase NAVA ESCUDERO, Óscar, *Presupuesto, Participación Ciudadana y Derechos Humanos en la Constitución Política de la Ciudad de México*, México, Porrúa, 2019, especialmente Capítulo Primero, inciso II, y NAVA ESCUDERO, Óscar, “La reconceptualización del gasto público a través del Derecho Presupuestario”, en *Colección Vía Tributaria, Transparencia Fiscal vs. Transparencia en el Gasto*, México, Thomson Reuters, Universidad Panamericana, julio 2019.

¿Qué le falta a la normatividad mexicana para cerrar ese círculo?

En mi opinión, incorporar a la Constitución Federal los sistemas, principios, reglas y demás normatividad financiera/presupuestaria de la Constitución de la Ciudad de México. La cimentación estructural de la constitución capitalina en materia de hacienda pública es un vergel para el desarrollo a nivel federal de la interacción entre instituciones, derechos humanos y presupuesto.

Y en este redimensionamiento de la conjunción tripartita señalada, hace falta en México reconceptualizar el término de gasto público, el cual pasa por el abandono de la concepción dogmática/jurisprudencial de corte finalista prevista en el artículo 31, fracción VI de la Constitución Federal, circunscrita exclusivamente a su interpretación literal y económica que arroja que el gasto público sirve para el cumplimiento de las *necesidades públicas* del Estado o de los *finés* del Estado, para dar paso a una idea más omnicomprendensiva en el que el gasto público deberá destinarse a la satisfacción de las necesidades colectivas o de las necesidades sociales de la población, en suma, de los derechos humanos de los capitalinos.

El dinero público no solo debe servir para complacer las necesidades del Estado, sino también y en primer lugar para satisfacer las necesidades de los ciudadanos. Al Estado le es imposible conocer las necesidades de sus gobernados, por eso a veces los gobernantes toman decisiones presupuestarias verticales creyendo cumplir con esas necesidades. Sin embargo, ¿no sería mejor para el Estado escuchar a la ciudadanía a fin de canalizar recursos presupuestarios donde más se necesitan y donde son más idóneos para la protección de los derechos humanos?

En ese sentido, creo conveniente que las decisiones presupuestarias o de gasto público que asumen los poderes ejecutivo y legislativo al momento de aprobar el presupuesto, dejen de tener un carácter exclusivamente político para convertirse en decisiones predominantemente jurídicas.

El razonamiento me parece sencillo: las decisiones presupuestarias de ambos poderes acotadas por el elemento jurídico son más

fácilmente controlables y justiciables. Las decisiones presupuestarias exclusivamente políticas, no lo son. Por ello insisto en que las políticas públicas, en concreto las políticas fiscales, sirven para una buena planeación del gobierno en turno, pero si adolecen del componente jurídico que las haga realidad, aquellas se convertirán en *fumata pura*.

Por ende, las políticas de gasto público sujetas a los principios de derechos humanos deben contar con una base normativa robusta, y en México, además, con un replanteamiento del sistema jurídico federal que vertebre la ansiada y necesaria perspectiva de derechos humanos.

LA CULTURA FISCAL Y LOS DERECHOS HUMANOS

Principio 7 – Subprincipio 7.1

Gladys V. Vidal, María Carolina Petraglia,
María Liliana Mortara

I. Presentación y objetivo de este trabajo.

El documento que resulta disparador de estas líneas titulado **Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal** –elaborado en mayo de 2021, por un comité de expertos de distintos países de Latinoamérica, América Central y Caribe–, tiene como horizonte el desarrollo y presentación de una serie de principios de derechos humanos que iluminan el instrumento fundamental para garantizarlos: la política fiscal. Política fiscal que, según se deja asentado en su introducción, se aspira a que: “persiga el objetivo de garantizar los derechos humanos y reducir las múltiples desigualdades en su disfrute. En particular, se espera generar un marco para: I) La elaboración de una política fiscal respetuosa de los derechos humanos que los gobiernos puedan usar de guía en sus políticas públicas; II) Facilitar la rendición de cuentas de los actores estatales, e incluso de otros actores no estatales como empresas, por parte de la sociedad civil, los movimientos sociales, y los organismos de supervisión y monitoreo nacionales y regionales, entre otros”¹.

El séptimo de los 15 principios allí contenidos y ubicados metodológicamente en el capítulo II: “Obligaciones transversales aplicadas a la política fiscal” reza: “La política fiscal debe ser transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas. Las personas tienen derecho a la información”, siendo la primera obligación puesta en cabeza de los estados la identificada como subprincipio 7.1: “Cultura fiscal: Tomar medidas para fortalecer la cultura fiscal y el ejercicio activo de la ciudadanía fiscal, incluyendo la formación ciudadana y el acompañamiento técnico adecuado para garantizar una participación integral y en términos de igualdad en los debates fiscales”.

Evidentemente el desarrollo in extenso de toda la temática comprendida en el Principio 7 excede en mucho los límites de este aporte, por lo que solamente efectuaremos un bosquejo de algunos conceptos y líneas de acción respecto de una cuestión que, sin duda, encierra un sinnúmero de aristas. Lo hacemos con la esperanza de generar en aquellos que se aproximen a este texto un interés por la discusión y concientización de la cuestión.

II. Algunas precisiones preliminares.

Reiteradamente se ha sostenido como premisa fundamental –que en muchos casos fue elevada al carácter de cuasi-axioma– que dentro de las pautas que dan carácter, organización y razón de ser a los Estados modernos, es que éstos sólo pueden ser sostenibles con una financiación suficiente que les permita garantizar el reconocimiento, ejercicio y goce de los derechos humanos de los individuos que los integran. En este sentido, dentro de los recursos destinados a la financiación de los estados, aquellos que provienen de la recaudación tributaria son considerados como “el precio de la cohesión social y del sistema de bienestar”.

También resulta oportuno señalar que desde este atalaya la visión que se tenga puede resultar sesgada si sólo se toma en cuenta uno de los elementos de la llamada actividad financiera: los ingresos tributarios y se desecha el tratamiento desde una óptica jurídica del otro elemento: el gasto, respecto del cual el análisis suele realizarse desde una reflexión que excluye el lenguaje jurídico de los derechos y garantías para limitarse solamente a su estudio desde el eje de las satisfacciones de las necesidades, cuestión esta que se traduce en una visión claramente economicista. Esta tajante dicotomía en el tratamiento de ambos

¹ *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También

disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

elementos de la actividad financiera ya fue resaltada por el catedrático de Génova, Víctor Uckmar en el discurso que pronunciara en ocasión de su designación como doctor honoris causa por la Universidad de Buenos Aires, al enfatizar la necesidad de un estudio integral y correspondiente de ambos en tanto el fenómeno debe conceptualizarse desde la función ingreso-gasto público.

Más cerca en el tiempo, Horacio Corti, señala los problemas que encierra la marcada asimetría conceptual entre los gastos y los recursos, en cuanto a la configuración de un Derecho Financiero escindido en dos sectores: el derecho tributario y el derecho financiero no tributario ².

Efectuadas estas puntualizaciones previas, y más allá de la postura que se adopte en punto a la autonomía del Derecho Financiero y o Tributario, no puede ignorarse que en nuestros días resulta casi impensable que el fenómeno financiero pueda desligarse de un examen en el que se interrelacionan ambos aspectos, pues, no hacerlo, sería despojar de sentido a cada uno de los términos de la ecuación.

Es que la visión jurídica del fenómeno no se reduce a que los Estados recauden más para gastar más, sino que es mucho más amplia y tiene como miras la garantía y defensa de los derechos humanos -reconocidos, ya sea en mayor o menor grado, en los textos constitucionales o en los tratados internacionales³-, en un marco en el que se observa la fragilidad del individuo y los aspectos más endebles o vulnerables de la sociedad.

En este contexto, surge nítido que la referida visión jurídica no se encuentra huérfana de los valores en los que se pretende sustentar el sistema financiero y, particularmente, el tributario. Por ello, entiendo que la visión dikelógica -construida y sustentada desde el valor justicia- no puede desprenderse de las

visiones sociológica y normológica, que partan desde la perspectiva de cada individuo y del sentido de comunidad.

II.1. Problemática sobre el marco referencial de los derechos humanos. Desafío.

Tomando como punto de partida el escenario precedente, formularemos unas breves puntualizaciones en torno a este tópico con la convicción de que los trabajos que constituyen este número de la revista Debates, nos eximen de adentrarnos en un exhaustivo contenido sobre qué son, cuáles son, su naturaleza e importancia.

Señala Joaquín Migliore que: “Enfrentar la cuestión no resulta, empero, tarea sencilla, ya que, pese a la omnipresencia de la noción, las discrepancias entre los autores en materia de derechos humanos parecen superar, con mucho, los puntos de coincidencia. No existe acuerdo, por ejemplo, sobre la manera en que debiera definirse este concepto, sobre cuáles pudieran ser estos derechos fundamentales, ni sobre cómo debieran interpretarse algunos de los ya reconocidos. Tampoco acuerdan los diferentes autores respecto del momento en que por primera vez fuera formulada esta doctrina, sobre los fundamentos filosóficos que presupone, ni sobre si ella supuso un abandono de la perspectiva clásica o, por el contrario, si debiera ser considerada como una continuación de la tradición filosófica antigua y medieval. Incluso cabría preguntarse si el término “derecho” no ha pasado a designar realidades a tal punto diferentes que se ha convertido en una tarea imposible la pretensión de abarcarlas con un único concepto” ⁴.

El referido autor, reseña que Norberto Bobbio, en un artículo titulado “*Presente y futuro de los derechos del hombre*” afirmó que el problema fundamental respecto de los derechos humanos no radica en fundamentarlos sino en protegerlos puesto que, según señala: “No se

² CORT, Horacio, *Derecho Constitucional Presupuestario*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2007, p. XXVII.

³ Es del caso recordar que mediante la reforma de la Constitución de la Nación Argentina del año 1994, se otorgó jerarquía constitucional a una serie de

Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos, en el art. 75, inc. 22.

⁴ MIGLIORE, Joaquín, “Derechos humanos y doctrina social de la Iglesia” https://wadmin.uca.edu.ar/public/20180522/1527006107_Migliore.pdf

trata tanto de saber cuáles y cuántos son esos derechos, cuál es su naturaleza y su fundamento, si son derechos naturales o históricos, absolutos o relativos, sino cuál es el modo más seguro para garantizarlos, para impedir que pese a las declaraciones solemnes resulten continuamente violados”⁵.

Intuímos que esta afirmación de Bobbio desentraña quizás la cuestión más espinosa sobre el tema. Es que aquellos que nos abocamos al estudio de las disciplinas jurídicas sabemos cuánta tinta se ha derramado sobre el tema, así como los esfuerzos de los organismos internacionales y de los estados para poder dar un perfil acabado del concepto y una enunciación pormenorizada de los derechos humanos. A lo que se suma el invaluable aporte de la doctrina y la jurisprudencia.

Así, sobre el particular, el entrañablemente recordado doctor José Osvaldo Casás, refería: “Hay derechos inherentes a la persona que no sólo han merecido la protección por las constituciones y leyes consiguientes de los Estados que adscriben al modelo del Estado Social y Democrático de Derecho, sino que también han logrado un difundido reconocimiento internacional bajo la denominación de derechos humanos. Asimismo, la violación de tales derechos esenciales puede originarse por la acción estatal en distintos campos y, entre ellos, por la actividad dirigida a obtener ingresos tributarios, lo que ha hecho surgir, a menudo una inevitable tensión, o concreta puja, entre las detracciones patrimoniales coactivas y los apuntados derechos”⁶.

Frente a ello, el grupo de trabajo que materializó la enunciación de los principios de derechos humanos en materia de política fiscal, reta a los Estados con un desafío: buscar vías de materializar el cómo. Desafío que coloca a

individuos y estados en el lugar de protagonistas y garantes para la protección de los derechos humanos e impedir su violación.

Por ello, el análisis del tema de la cultura tributaria y de sus implicancias se convierte en una hábil y poderosa herramienta para no sólo repensar, sino accionar de modo concreto a fin de que el tributo y su sistema sea percibido y valorado como lo que es: un instrumento eficaz e indispensable para que los derechos humanos no sólo se proclamen, sino que se concreten y garanticen.

II.2. Un aporte desde la Doctrina Social de la Iglesia.

La Doctrina Social de la Iglesia se define como el conjunto de enseñanzas de la Iglesia Católica acerca de las realidades y de los problemas sociales, económicos, culturales y políticos, que afectan históricamente al hombre y a la comunidad humana a nivel nacional e internacional. Su fundamento se encuentra en la ley natural, en la revelación contenida en la sagrada Escritura, en la reflexión y en la praxis teológica y pastoral; junto con el aporte de los métodos y de las ciencias sociales.

Así pues, partiendo de dos pilares que se entrecruzan y complementan: la dignidad del hombre y el bien común, esta doctrina persigue lograr el afianzamiento de un humanismo integral y solidario cimentado en el respeto a los derechos humanos y a los derechos de todos los pueblos.⁷

En este marco, la Doctrina Social de la Iglesia, considera que la Declaración Universal de los Derechos Humanos proclamada por las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948, es uno de los esfuerzos más relevantes para responder eficazmente a las exigencias imprescindibles de la dignidad de la persona humana y de sus derechos. Estos derechos y

⁵ BOBBIO, Norberto (1982): *El problema de la guerra y las vías de la paz*, Barcelona, Gedisa, pág. 130 - citado por Migliore, J. ob. cit.

⁶ CASÁS, José Osvaldo, “Globalización y Justicia Tributaria”, ponencia presentada al Seminario 4, realizado en el marco de las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Génova, Italia 2002 y que puede ser consultada en www.iladt.org

⁷ Para un tratamiento en profundidad del ver la tesis doctoral de ESCOBAR DELGADO, Ricardo Azael “Los derechos humanos: entre la defensa política y la Doctrina Social de la Iglesia, la Comisión Intercongregacional de justicia y paz de Colombia”, Universidad Pontificia de Salamanca, Madrid, 2009 y publicada en la revista *Prolegómenos - Derechos y Valores*, volumen XV, n°. 30, julio-diciembre 2012- Bogotá, D.C., Colombia.

deberes son, en tanto derivan de la dignidad propia de la persona, universales e inviolables, y no pueden renunciarse por ningún concepto, según surge de la Encíclica “Pacem in Terris” del Papa Juan XXIII⁸.

Si bien el derrotero de la Iglesia en la reivindicación de los derechos vinculados con la dignidad del hombre y el desarrollo de la vida de la sociedad en pos del logro del bien común se inicia mucho antes inclusive de la Encíclica

“Rerum Novarum”, publicada por el Papa León XIII en 1889⁹, es cierto que la exposición y explicitación de la doctrina de los derechos humanos alcanza su mayor plenitud durante el papado de San Juan Pablo II¹⁰ y se lo ressignifica casi constantemente con la labor incansable del Papa Francisco quien no sólo la invoca y contextualiza en sus documentos y cartas sino de modo especial en sus audiencias y mensajes¹¹.

⁸ En abono de este concepto y del papel del Estado, el Pontífice expuso: “todos los hombres y todas las entidades intermedias tienen obligación de aportar su contribución específica a la prosecución del bien común. Esto comporta el que persigan sus propios intereses en armonía con las exigencias de aquél y contribuyan al mismo objeto con las prestaciones -en bienes y servicios- que las legítimas autoridades establecen”.

⁹ En la cual el la Iglesia articula dentro de su doctrina el tema de los derechos humanos, junto con la concepción del hombre, de la sociedad, del significado y de las funciones del poder político; ratifica todas las declaraciones, pactos y tratados sobre derechos humanos emitidos por la ONU y anima los esfuerzos en su defensa y promoción como una actividad inherente a su misión.

¹⁰ Ya en su primera encíclica *Redemptor Hominis*, en el n° 10, deja planteada la clave de bóveda de su doctrina sobre los derechos humanos desarrollándola en muchísimas de sus alocuciones entre la que resalta el Mensaje que dió en ocasión de la XXXII Jornada Mundial por la Paz, el 1° de enero de 1999, dónde ante la proximidad de la llegada del nuevo milenio, bajo el lema: “El secreto de la paz verdadera reside en el respeto de los derechos humanos” dejó sentado: “En 1998 se ha cumplido el 50° aniversario de la adopción de la “Declaración Universal de los Derechos Humanos”. Ésta fue deliberadamente vinculada a la Carta de las Naciones Unidas, con la que comparte una misma inspiración. La Declaración tiene como premisa básica la afirmación de que el reconocimiento de la dignidad innata de todos los miembros de la familia humana, así como la igualdad e inalienabilidad de sus derechos, es el fundamento de la libertad, de la justicia y de la paz en el mundo. Todos los documentos internacionales sucesivos sobre los Derechos Humanos reiteran esta verdad, reconociendo y afirmando que derivan de la dignidad y del valor inherentes a la persona humana. La Declaración Universal es muy clara: reconoce los derechos que proclama, no los otorga; en efecto,

éstos son inherentes a la persona humana y a su dignidad. De aquí se desprende que nadie puede privar legítimamente de estos derechos a uno sólo de sus semejantes, sea quien sea, porque sería ir contra su propia naturaleza. Todos los seres humanos, sin excepción, son iguales en dignidad. Por la misma razón, tales derechos se refieren a todas las fases de la vida y en cualquier contexto político, social, económico o cultural. Son un conjunto unitario, orientado decididamente a la promoción de cada uno de los aspectos del bien de la persona y de la sociedad. Los derechos humanos son agrupados tradicionalmente en dos grandes categorías que incluyen, por una parte, los derechos civiles y políticos y, por otra, los económicos, sociales y culturales. Ambas categorías están garantizadas, si bien en grado diverso, por acuerdos internacionales; en efecto, los derechos humanos están estrechamente entrelazados unos con otros, siendo expresión de aspectos diversos del único sujeto, que es la persona. La promoción integral de todas las categorías de los derechos humanos es la verdadera garantía del pleno respeto por cada uno de los derechos. La defensa de la universalidad y de la indivisibilidad de los derechos humanos es esencial para la construcción de una sociedad pacífica y para el desarrollo integral de individuos, pueblos y naciones. La afirmación de esta universalidad e indivisibilidad no excluye, en efecto, diferencias legítimas de índole cultural y política en la actuación de cada uno de los derechos, siempre que, en cualquier caso, se respeten los términos fijados por la Declaración Universal para toda la humanidad.”([XXXII Jornada Mundial de la Paz 1999, El secreto de la paz verdadera reside en el respeto de los derechos humanos | Juan Pablo II](#))

¹¹ Vg. Mensaje del Santo Padre Francisco a los participantes en la Conferencia Internacional: “Los Derechos humanos en el mundo contemporáneo: conquistas, omisiones, negociaciones”, el 10 y 11 de diciembre de 2018 Pontificia Universidad Gregoriana Roma, Italia. Allí consignó: “Quisiera, en esta ocasión, dirigir un firme llamamiento a quienes tienen

A modo de síntesis, siguiendo a Ricardo Azael Escobar Delgado¹², resaltamos que entre los derechos humanos que a lo largo de los siglos ha defendido y promovido la Doctrina social de la Iglesia, se halla uno que está íntimamente vinculado con la temática que nos ocupa: el derecho a la participación en la vida social y política, para lo cual se debe recibir educación cívica, humanística y socio – jurídica.

III. La cultura tributaria y los derechos humanos: ¿Por qué el énfasis en el rol y compromiso del Estado en la consolidación de la cultura tributaria como modo de garantizar los derechos humanos y evitar su violación?

III.1. El concepto de cultura tributaria

La cultura tributaria consiste en el nivel de conocimientos que tienen los integrantes de una sociedad acerca del sistema tributario y sus funciones. Puede definírsela, según surge de algunos documentos de la UNESCO, como “el conjunto de los rasgos distintivos, espirituales y materiales, intelectuales y afectivos que caracterizan a una sociedad o un grupo social. Ella engloba... los derechos fundamentales al ser humano, los sistemas de valores, las tradiciones y las creencias, (...) la cultura da al hombre la capacidad de reflexionar sobre sí mismo”.

Se advierte que en este complejo proceso de consolidación de la cultura, la política pública juega un papel fundamental. Las decisiones impositivas y sus expresiones en el gasto (educación, salud, etc.) inciden en la forma como la sociedad construye su escala de valores. La cultura puede definirse como “el conjunto de los

rasgos distintivos, espirituales y materiales, intelectuales y afectivos que caracterizan a una sociedad o un grupo social. Ella engloba, además de las artes y las letras, los modos de vida, los derechos fundamentales al ser humano, los sistemas de valores, las tradiciones y las creencias, (...) la cultura da al hombre la capacidad de reflexionar sobre sí mismo”.

Por su parte, Bromberg, define a la cultura tributaria como un “conjunto de acciones con pretensión de sistematicidad que se financian mediante presupuesto de inversión y se diseñan con objetivos directos e impactos indirectos con el fin de mejorar la disposición de un sistema político a aceptar voluntariamente la carga y los procedimientos de tributos, tasas y contribuciones que se destinan a la provisión de bienes y servicios comunes o de bienes y servicios meritorios para el mismo sistema político que decide imponérselas”¹³.

En este proceso complejo de consolidación de la cultura, la política pública juega un papel fundamental. Las decisiones impositivas y sus expresiones en el gasto (educación, salud, etc.) inciden en la forma como la sociedad construye su escala de valores ya sea de aceptación o aversión hacia la política fiscal.

Es por ello, que resulta pieza esencial en el engranaje de transmisión y divulgación de la política tributaria adoptada por los estados, la labor de concientizar acabadamente a la ciudadanía de la necesidad del cumplimiento de la obligación tributaria y de los deberes que de ello se deriva, a fin de garantizar el desarrollo de un sistema fuerte, cohesionado y activo de los derechos humanos.

Bien conocido es que el punto de partida de

responsabilidades institucionales, pidiéndoles que sitúen los derechos humanos en el centro de todas las políticas, incluidas las políticas de cooperación para el desarrollo, incluso cuando eso signifique ir contra corriente”, para añadir: cuando se violan los derechos fundamentales, o cuando se da prioridad a unos derechos sobre otros, o cuando sólo se conceden a determinados grupos, se producen graves injusticias, que a su vez alimentan los conflictos con graves consecuencias tanto dentro de las naciones como entre ellas” ([mensaje del santo padre francisco a los participantes en la conferencia internacional "los derechos humanos en el mundo contemporáneo: conquistas, omisiones, negaciones"](#))

¹² *Op cit.* nota 7.

¹³ BROMBERG, P. “*Cultura tributaria como política pública*”, Instituto de Estudios Urbanos de la Universidad Nacional de Colombia, Contrato 629 de 2009, p. 13, citado por Edna Cristina BONILLA SEBÁ, “La cultura tributaria como herramienta de política fiscal, con énfasis en la experiencia de Bogotá” en *Revista Ciudades, estados y política*, Vol. 1 Núm. 1, año 2014, Enero–abril, Universidad Nacional de Colombia, [Vista de La cultura tributaria como herramienta de política fiscal: la experiencia de Bogotá](#)

las declamaciones sobre la obligación de pagar tributos se arraiga en el deber de contribuir al levantamiento de las cargas públicas. Deber sobre el cual, el profesor José O. Casás se explayó en numerosas oportunidades, haciendo siempre hincapié en que constituye un presupuesto para la existencia misma del Estado¹⁴.

Sin embargo, hay otra arista que debe ser sopesada: el papel de los impuestos desde el sentido de la comunidad y en su búsqueda permanente de caminos para el logro del bien común. Allí radica, sin hesitación, la necesidad de fomentar la conciencia de la imposición.

Por ello se presenta como esencial que, más allá de reiterar casi constantemente y a modo de letanía, que estamos obligados a pagar impuestos, la mirada debe partir del vínculo existente entre dicha obligación y el sentido de comunidad. A ello de forma ineludible contribuye el fomento de la conciencia de la imposición. Sobre todo, si partimos de la observación empírica de que no todos los ciudadanos tienen idéntico comportamiento frente a la obligación tributaria.

Así, quienes incurren en el incumplimiento de las obligaciones fiscales, ignoran o desechan el papel central que despliegan los impuestos en el desarrollo social y en la redistribución, afianzamiento y garantía de los derechos. Su incumplimiento contribuye a volver a la sociedad –en su sustancia– en algo menos eficiente, disminuyendo su sentido de solidaridad y alejándola del aspiracional de tornarla más inclusiva y justa.

III.2. El Estado y la cultura tributaria

De lo reseñado hasta aquí, resulta que el pago de la obligación tributaria debe verse bajo dos lentes: como deber de solidaridad de los individuos y, como una exigencia para el Estado de rigor e integridad en la administración de los recursos y su utilización a fin de asegurar la consolidación y garantía de los derechos esenciales e inherentes al hombre.

Imperiosamente, ello trae aparejada la necesidad de generar una convicción ética y una exigencia reiterada de que el sistema o régimen fiscal de cualquier Estado debe apoyarse en tres pilares: acuerdos comunes en torno a los derechos fundamentales que serán financiados y como se hará; la demanda de mayor transparencia en la implementación de la política tributaria que lleve a una mayor inversión social como medio para que cada individuo alcance su máximo desarrollo y para que la sociedad supere la fragilidad y vulnerabilidad de la vida en comunidad y, por último la adopción de medidas destinadas a paliar la corrupción en distintos niveles de la administración.

Aspecto al que se adiciona un ingrediente que ilumina la necesidad de adoptar y desarrollar el contenido de los principios de derechos humanos en la política fiscal: la cooperación fiscal entre Estados.

Como señala un documento publicado en la página web de la “Asociación Solidaridad”, con sede en Madrid, España: “El creciente desapego de lo público y sus gestores que experimenta hoy parte de la ciudadanía hace muy difícil que las líneas de avance enunciadas puedan ser implementadas. El rechazo social de los impuestos en amplios sectores no es ajeno a la creciente desvinculación de lo público de capas cada vez más amplias de la sociedad. Podría hablarse, incluso, de desconfianza estructural. No es extraño encontrarse con sentimientos de no recibir buen trato de la Administración, que además de acrecentar la desconfianza en el sistema pueden desembocar en el descompromiso respecto a las obligaciones fiscales... resulta también clave aquí la aportación a la ciudadanía de fundamentos suficientes para interpretar el cumplimiento de las obligaciones fiscales como contribución y la del propio Estado como comunidad. Es este último el organizador del bien común y no el oponente. Es imprescindible, por tanto, fortalecer ese vínculo. Los ciudadanos y la

¹⁴ CASÁS, José O., El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado (notas preliminares en torno de la Justicia Tributaria), <https://www.colegio->

[escribanos.org.ar/biblioteca/cgi-bin/ESCRI/ARTICULOS/54847](https://www.escribanos.org.ar/biblioteca/cgi-bin/ESCRI/ARTICULOS/54847)

Administración deben trabajar en clave de confianza. Hay un principio general en esa confianza, que viene dado al delegarse esa función en el contribuyente, pero parece necesario dar pasos mucho mayores. Uno fundamental, sin duda, es el compromiso de mejor gestión pública. Rebajar la pérdida de credibilidad de las instituciones públicas pasa necesariamente tanto por la corrección de buena parte de las disfunciones actuales del sistema tributario como por una gestión más eficaz de los recursos públicos, que además sea perceptible por los ciudadanos. En ello resultará clave una mayor transparencia en la rendición de cuentas”¹⁵.

En este contexto la educación en materia cívico-tributaria destinada a conocer las motivaciones de los ciudadanos-contribuyentes para pagar impuestos y la enunciación e implementación de estrategias eficaces para la concientización, se presenta como una herramienta útil para incrementar la recaudación necesaria para alcanzar objetivos de desarrollo y promoción de los derechos humanos en la búsqueda de la eliminación de desigualdades estructurales.

Patricio Masbernat, en un artículo titulado: “Educación Fiscal y desarrollo de una ética y cumplimiento tributario” ¹⁶ recalca que la cultura fiscal es fruto de un proceso de aprendizaje y es susceptible de enseñarse desde temprana edad a través del sistema educativo, ya sea en la educación básica o superior, sin olvidar que ella, según surge de la “Guía sobre educación tributaria en el mundo” elaborada por la OCDE en el 2021, está íntimamente ligada a la realidad económica, social y cultural de cada lugar y destinada a intentar transformar las relaciones entre los contribuyentes, los regímenes y las administraciones fiscales en beneficio del conjunto de la sociedad.

La cultura tributaria implica una labor educativa y debe hacer parte del cotidiano vivir, debe estar en la capacidad de preguntar cuál es

el papel del ciudadano dentro de la sociedad, promoviendo valores, símbolos, imaginarios, creaciones, emociones, comportamientos y percepciones orientadas a la contribución tributaria y con equidad.

Sin embargo, más allá de un tronco común en cuanto al contenido de los ejes sobre los que debe desenvolverse la actividad estatal para la promoción de la cultura tributaria -a la que se la considera en América Latina como una política fundamental-, el modo de encararla y puesta en acción difiere de país a país, acudiéndose a estrategias dirigidas a apuntar a la conciencia del ciudadano y a su deber moral para con la sociedad.

III.3. Una simple reflexión

Los programas de cultura tributaria son un importante instrumento de política fiscal y nos compelen a seguir indagando metodologías y estrategias para fomentar y afianzar la cultura tributaria y su incardinación en las macro-políticas estatales.

Pero sabemos que ello sólo será posible en la medida que los estados se comprometan en acciones de educación cívico-tributaria destinadas a generar conciencia sobre la importancia y eficacia de los derechos humanos y la incidencia que tiene, en su concreción, efectiva la asunción de una política fiscal donde gastos y recursos se sustenten en la justicia y solidaridad.

Vivimos épocas de crisis: económicas, jurídicas, políticas, sociales y culturales. En dicho marco, la tensión entre los derechos humanos reconocidos y la cultura tributaria se acentúa. Es necesario construir un diálogo fructífero entre los ciudadanos y el Estado, que tenga en cuenta la complejidad de la política tributaria y su rol de garante en el ejercicio de los derechos humanos, tanto en el ámbito doméstico de cada estado como en el derecho internacional de los derechos humanos.

IV. Algunas escuetas referencias a la Directriz

Revista de Educación y Derecho, n° 26, publicada el 30/09/2022. Disponible en: [Educación fiscal y desarrollo de una ética y cumplimiento tributario](#)

¹⁵ Asociación Solidaridad: “Los impuestos como contribución al bien común” ([1. los impuestos como contribución al bien común](#))

¹⁶ MASBERNAT, Patricio. “Educación fiscal y desarrollo de una ética y cumplimiento tributario”,

1: Producir y dar el acceso más amplio posible a información fiscal de calidad

A modo de marco conceptual y con la esperanza de no incurrir en reiteraciones sino en reafirmaciones, señalamos que los tributos resultan ser históricamente, un eje central para el desarrollo de la vida en sociedad y para la creación y el sostenimiento de los Estados. Así, podríamos mencionar como ejemplo en China, el pago de impuestos con té, en Grecia y Roma los guerreros voluntarios que se presentaban armados como pago de un impuesto, hasta llegar a la Revolución Francesa y la creación de los Estados Modernos. Éstos, desde aquel entonces y hasta ahora pretenden lograr, -como sujetos activos de la relación jurídico-tributaria que son-, el mayor nivel posible y continuo de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Sabido es que el cumplimiento o no de las obligaciones fiscales encuentra fundamento en la denominada cultura fiscal. Al respecto, la doctrina ha señalado diversos motivos por los cuales los contribuyentes cumplen con su deber de pagar los tributos. Así, el modelo tradicional de moral tributaria entiende que los contribuyentes pagan, por el temor que tienen a la aplicación de una sanción, importando ello, un exhaustivo control por parte del Estado, para lograr el tan ansiado alto nivel de cumplimiento.

Sin embargo, modernamente se observa que cuando el vínculo entre sujeto activo y pasivo se desarrolla desde una perspectiva más amplia que la del temor, y se consideran valores, actitudes y percepciones, entonces, la realización resulta voluntariamente mayor. A tal fin, resulta determinante la postura que adopten los gobiernos, para construir un vínculo de confianza entre las partes de la relación jurídico tributaria.

Siguiendo a Kelman (1958)¹⁷, podríamos decir que los gobiernos deberían lograr que la mayoría de los contribuyentes fueran de aquellos que el autor denomina *interiorizados*; definidos como el individuo que exhibe consistencia entre sus creencias morales y su comportamiento social, de manera que toma

una actitud de hacer lo que debe hacer, porque siente que debe hacerlo, por ende, no necesita de grandes acciones de ejecución para cumplir con sus obligaciones tributarias.

Se reitera entonces que, a tal fin, resulta primordial la existencia de una amplia gama de deberes fundamentales a cargo del Estado, establecidos en normas legales de diversa jerarquía.

En lo que a este número de la Revista Debates de Derecho Financiero y Tributario se refiere, y reconociendo que la cultura fiscal de una sociedad tiene íntima relación con la realización de los derechos humanos de dicha colectividad, debemos centrarnos en las obligaciones establecidas en el documento de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal elaborado por el Comité Impulsor, formado por ACIJ, DEJusticia, Fundar, CELS, INESC, Center for Economic and social Rights, y Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe.

Entre todos los principios que desarrolla, en el número 7 recepta el derecho de las personas a la información fiscal. Como contrapartida, dispone la obligación transversal de los Estados de contar con una política fiscal transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas.

Además, en el acápite 7.1 titulado “Cultura Fiscal”, exige a los Estados tomar medidas para fortalecer la cultura fiscal y el ejercicio activo de la ciudadanía fiscal, incluyendo la formación ciudadana y el acompañamiento técnico adecuado.

A su vez, en las directrices establecidas en el punto nro. 1 se recomienda a los estados producir y dar el acceso más amplio posible a información fiscal de calidad. Ello incluye:

1. Establecimiento de una presunción de disponibilidad pública de la información fiscal,
2. Publicación de objetivos claros y medibles para la política fiscal,
3. Publicación de información y datos fiscales, desglosados, fiables, oportunos, accesibles y completos,
4. Utilización del potencial de la tecnología como herramienta, y,
5. Generación de sistemas de información

¹⁷ Citado en artículo de PICÓN, Nicolás. “Ciudadanía Fiscal en la Provincia de Buenos Aires. Una

aproximación empírica”. Documento de trabajo n° 27. Agosto 2018 ISSN 2618-4400.

estandarizados que permita analizar la incidencia de la política fiscal actualizados, y evaluación del impacto de la política fiscal en diferentes personas, grupos y poblaciones. La información debería reconocer la interseccionalidad y desagregarse, por sexo y orientación sexual, raza, edad, idioma, origen étnico, religión, discapacidad, pertenencia a la población indígena, nivel de renta, ámbito territorial, estructura del hogar y otras variables relevantes.

IV.1. Análisis del principio de información fiscal.

El derecho a la información puede definirse como el derecho de todo habitante de acceder a la información de interés general que estuviese en poder del Estado Nacional o sus reparticiones.

Puede encontrarse receptado en el art. 19 de la Declaración Universal de Derecho Humanos, cuyo texto lo incluye en el derecho a la libertad de expresión, al indicar que todo individuo tiene derecho de investigar y recibir informaciones y opiniones.

La Convención Americana sobre Derechos Humanos y la Carta Democrática Interamericana lo definen como el derecho de todas las personas para acceder a la información en posesión de órganos públicos, y lo califican como un derecho instrumental, en tanto y en cuanto permite el pleno ejercicio y la protección de otros derechos.

Por su parte, la Unesco señala que el acceso a la información es una libertad fundamental y un pilar clave en la construcción de sociedades del conocimiento inclusivas. Destaca que el acceso a la información integra el derecho de libertad de expresión y resulta un instrumento facilitador e importante para promover el estado derecho y fomentar la confianza¹⁸.

Además, el Comité Jurídico Interamericano lo describe como un derecho humano fundamental, que permite que toda persona pueda acceder a la información en posesión de

órganos públicos, sujeto sólo a un régimen limitado de excepciones.¹⁹

Como toda garantía, encuentra límite en el ejercicio de otros derechos, debiendo ponderarse en tales casos, cuál es el privilegio que prevalece en determinada situación. Así, por ejemplo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina²⁰ consideró que: “*el derecho de toda persona de conocer la manera en que sus gobernantes y funcionarios públicos se desempeñan, supone el reconocimiento de un ámbito de protección de la vida privada más limitado en el caso de estos*”.

Dentro del amplio concepto de información debemos incluir la fiscal, es decir aquella relativa a los objetivos del gobierno, los distintos tipos de recursos para financiar dichos objetivos, el presupuesto de recursos y gastos, y todos aquellos datos relacionados con dicha actividad estatal. El conocimiento de tal información por parte del ciudadano le permite participar en la toma de decisiones, proteger el ejercicio de otros derechos, y controlar los actos de gobierno, para prevenir abusos y discrecionalidades.

Para ello, la información fiscal debe ser de calidad, es decir tiene que contar con ciertas características particulares, como son: la transparencia, la participación y la sujeción a rendición de cuentas. La realización de estas 3 cualidades en los hechos permite que el contribuyente forme parte de todo el proceso fiscal, pudiendo participar e involucrarse en el mismo, tanto desde la perspectiva de los recursos como la del gasto.

En materia fiscal rige el principio de transparencia fundado en el hecho de que en una sociedad democrática resulta indispensable que las autoridades estatales se rijan por el principio de máxima divulgación.

Si como se expuso el derecho a la información exige como contrapartida, una obligación estatal esta debe ser inmediata y progresiva.

¹⁸ UNESCO. Derecho a la Información. Disponible en: <https://unesco.org/es/right-information>.

¹⁹ Comité Jurídico Interamericano. Resolución 147 del 73º período Ordinario de Sesiones: Principios sobre el Derecho de Acceso a la Información. 7 de agosto de

2008. Punto resolutivo 1. Disponible en http://www.oas.org/cji/CIRES_147_LXXII-O-08_esp.pdf.

²⁰ CSJN, Fallos 339:827.

Dice Uprimny²¹, la obligación de informar implica que el Estado no puede quedarse quieto y alegar que se ocupará de garantizar un derecho dentro de determinado lapso de tiempo, sino que tiene que tomar de manera inmediata las medidas que lo encaminen en la dirección de satisfacer plenamente los derechos sociales.

En este sentido se expidió el Comité de Derechos del Niño, en su Observación General n° 19, en la que se dispuso que los Estados tienen un deber de transparencia, información y cuidado de los recursos, que implica la existencia de información clara y disponible acerca del cumplimiento de deberes e información de recursos, como única forma de evaluar la eficiencia y eficacia de las políticas tributarias.

A tales fines el documento en comentario recomienda:

1. Establecer una presunción de disponibilidad pública de la información fiscal.

La regla debe ser que la información esté utilizable, aprovechable para el contribuyente; y por ello la excepción debe estar legalmente prevista y debidamente fundada.

En este sentido y como ejemplo de lo expuesto puede señalarse que, en Argentina, en el año 2016 se aprobó la ley 27.275 de Acceso a la Información Pública²², cuyo art. 1 recepta el principio de presunción de publicidad de la información, al disponer que: *“La presente ley tiene por objeto garantizar el efectivo ejercicio del derecho de acceso a la información pública, promover la participación ciudadana y la transparencia de la gestión pública, y se funda en los siguientes principios: Presunción de publicidad: toda la información en poder del Estado se presume pública, salvo las excepciones previstas por esta ley”*.

En la Guía de Interpretación de los Principios²³, se ha dicho que la ley recoge lo dispuesto en los

principios primero y tercero del texto de los Principios sobre el Derecho al acceso a la información elaborado por el Comité Jurídico Interamericano, y sostiene entonces, que todo sujeto encargado de atender solicitudes de información debe presumir que dicha información tiene que estar disponible para quien la solicita, y actuar en consecuencia.

El texto normativo en análisis se encuentra en línea con la Ley Modelo Interamericana 2.0 sobre Acceso a la Información Pública que fijó estándares normativos interamericanos sobre acceso a la información²⁴, por ejemplo:

a) Transparencia activa, al exigir que todo sujeto obligado deberá difundir de manera proactiva la Información clave establecida en la presente Ley, sin que medie una solicitud de esta Información (art. 5).

b) Difusión proactiva (art. 5 segundo párrafo).

Con relación a las clases de información que se presumen públicas el art. 6 de la Ley Modelo Interamericana 2.0., incluye la fiscal y financiera, comprendiendo ésta el siguiente listado:

a. presupuesto y planes de gasto correspondientes al año fiscal en curso, así como las ejecuciones presupuestarias, desagregando la Información por rubros, e identificando los proyectos y subsidios específicos destinados a satisfacer las necesidades de ciertos grupos de la sociedad, entre ellos, las mujeres;

b. estados de cuenta al cierre del ejercicio correspondiente a años anteriores;

c. descripción de las políticas, lineamientos y procedimientos en materia de adquisiciones, así como los contratos otorgados;

d. Información sobre los proyectos de obra pública y sobre aquellos que utilicen fondos públicos, generada durante las etapas de planificación, adjudicación, contratación, ejecución, supervisión, y liquidación, así como la

²¹ LOZANO, Luis y ot, Revista de Política Fiscal y Derechos Humanos ISSN: 1853-5828.

²² BO Argentina 14/09/2016.

²³ Sánchez Andrade, Tanía, Banco Interamericano de Desarrollo, 2020 Argentina ATN/OC-16906-RG (RG T3225).

²⁴ Ley Modelo Interamericana 2.0 sobre Acceso a la Información Pública. Preparado por el Departamento de Derecho Internacional de la Secretaría de Asuntos Jurídicos de la OEA. Disponible en: [OEA :: SAJ :: Departamento de Derecho Internacional :: Acceso a la Información](#)

evaluación de los resultados correspondientes;

e. Información sobre los beneficiarios de la exención de impuestos o de incentivos fiscales;

f. estudios, análisis, estadísticas y otros documentos análogos producidos con financiamiento proveniente de recursos públicos;

g. reglas de gestión financiera y mecanismos de control;

h. informes de auditoría y otros, elaborados por los órganos responsables de la supervisión de los aspectos financieros, que incluyan los principales indicadores de desempeño sobre la ejecución del presupuesto, así como un resumen de las secciones clasificadas cuando corresponda;

i. montos destinados a gastos de cualquier tipo de programas o campañas de comunicación social y publicidad oficial, desglosando tipo de medio, proveedores, número de contrato y concepto;

j. un listado de las empresas y personas que hayan incumplido contratos con el sujeto obligado; y

k. Información sobre todas las erogaciones del sujeto obligado destinadas a publicitar, promover, explicar o defender una política o decisión.

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos destacó la importancia de que los Estados aseguren el ejercicio de este derecho de información al afirmar: *“el actuar del Estado debe encontrarse regido por los principios de publicidad y transparencia en la gestión pública, lo que hace posible que las personas que se encuentran bajo su jurisdicción ejerzan el control democrático de las gestiones estatales, de forma tal que puedan cuestionar, indagar y considerar si se está dando un adecuado cumplimiento de las funciones públicas. El acceso a la información bajo el control del Estado, que sea de interés público, puede permitir la participación en la gestión*

pública, a través del control social que se puede ejercer con dicho acceso.”

“El control democrático, por parte de la sociedad a través de la opinión pública, fomenta la transparencia de las actividades estatales y promueve la responsabilidad de los funcionarios sobre su gestión pública. Por ello, para que las personas puedan ejercer el control democrático es esencial que el Estado garantice el acceso a la información de interés público bajo su control. Al permitir el ejercicio de ese control democrático se fomenta una mayor participación de las personas en los intereses de la sociedad”²⁵.

En otros países la presunción de disponibilidad se encuentra también regulada, por ejemplo: a) en Chile con su Ley N° 20.285 de Acceso a la Información Pública, publicada el 20 de agosto de 2008; b) en Estados Unidos, con la Freedom of Information Act (FOIA)²⁶; c) en México con la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de mayo de 2015; d) en Uruguay con la Ley N° 18.381, Ley de Acceso a la Información Pública, publicada el 7 de octubre de 2008.

2. Publicar objetivos claros y medibles para la política fiscal.

En tiempo de normalidad resulta necesario que los Estados publiquen cuáles son los objetivos que pretende alcanzar con su gestión y que los mismos resulten medibles. Dicha obligación se agudiza aún más en circunstancias de emergencia y excepción, como lo fue la cercana crisis sanitaria provocada por COVID 19.

Sigal²⁷ sostiene que se requiere construir una política fiscal que permita definir objetivos claros, que asegure una deliberación pública basada en el análisis de alternativas de políticas disponibles identificando con precisión sus efectos sobre los recursos disponibles.

Así, ha dicho: *“... se requiere de un plan que*

²⁵ Corte IDH, caso *“Claude Reyes y otros vs. Chile”*, sentencia del 19 de septiembre de 2006, Serie C, N° 151, párrs. 86-87.

²⁶ Ley de Libertad de Información de los Estados Unidos de América. – Título V, U.S.C. — Código de los Estados Unidos—, sección 552, (modificada mediante Ley N° 104-231, 110 Estatuto 3048).

²⁷ SIGAL, Martín. “Emergencia, DESC y la necesidad de una política fiscal con perspectiva de derechos humanos”. 2022. Disponible en: [Emergencia, DESC y la necesidad de una política fiscal con perspectiva de derechos humanos](#) .

ofrezca proyecciones de impacto sobre los derechos, que transparente y permita comprender los efectos distributivos del sistema de recaudación tributaria y gasto público con información desagregada, que proponga métodos de valuación de impacto sobre los derechos de las políticas propuestas, que asegure la participación activa y pública en la discusión de todos los actores sociales, incluyendo a la sociedad civil, personas no expertas, especialmente quienes enfrentan mayores condiciones de vulnerabilidad, y facilitando mecanismos para que dicha participación sea eficaz, significativa y que se construya sobre información relevante y disponible en tiempo oportuno para que de su análisis pueda comprenderse el impacto del diseño fiscal sobre los derechos y sobre los distintos sectores de la sociedad”.

A su vez, debe estar establecida la organización estatal necesaria para asegurar mecanismos de coordinación entre agencias del gobierno nacional y con los gobiernos subnacionales (a cargo de la recaudación de relevantes tributos, como el inmobiliario), de rendición de cuentas con identificación de responsables para la implementación de las políticas y métodos de medir su avance y el involucramiento.²⁸

3. Publicación de información y datos fiscales, desglosados, fiables, oportunos, accesibles y completos.

En este ítem también podemos referirnos como ejemplo normativo en Argentina, a la ley 27.275 que al respecto y como parte del denominado principio de máxima divulgación, sostiene que la información estatal debe publicarse de forma completa, con el mayor grado de desagregación posible (art. 1 ley citada).

Los datos proporcionados tienen que ser:

a) comprensibles: ello implica que sean expresados en lenguaje claro para el ciudadano

promedio, y no expuestos en términos exclusivamente técnicos, que sólo puedan ser entendidos por especialistas,

b) oportunos: el espacio de tiempo en que la información se publique o se ponga a disposición tiene que ser precisa y estar pertinente para el destinatario, y debe referirse a la gestión presente, pasada y futura, y,

c) útiles: es decir relativos a la petición de información efectuada. Por ejemplo, al respecto el Diccionario de Transparencia y Acceso a la Información Pública, elaborado por el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales de México sostuvo: “que la información derivada del ejercicio de facultades, competencias o funciones del sujeto obligado, debe cubrir todos los requerimientos efectuados por el solicitante y relacionarse con los mismos. Así, evitará entregar excesiva información pública que no corresponda a la información pedida, o entregar escasa información pública en relación a lo solicitado”.²⁹

d) Publicados con máxima premura: la información debe ser publicada con la máxima celeridad y en tiempos compatibles con la preservación de su valor.

A título de ejemplo, podría decirse que una solicitud sobre cuál es el presupuesto nacional destinado a prevenir la mortalidad materna, puede ser respondida con un documento que además del total, incluya un desglose por entidad y por programa, o bien la publicación del padrón de receptores de beneficios fiscales excepcionales, incluso cuando se vieran afectados intereses privados o la protección de datos personales, por cuanto la protección de estos últimos debe ceder ante el interés público comprometido en la excepción del beneficio (principio de igualdad en materia tributaria).

4. Utilización del potencial de la tecnología como herramienta.

En la sociedad mundial actual del

²⁸ONU, *Principios rectores relativos a las evaluaciones de los efectos de las reformas económicas en los derechos humanos*, A/HRC/40/57, 19/12/2018

²⁹ CEJUDO, Guillermo M. Diccionario de Transparencia y Acceso a la Información, Instituto

Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, México, 2019, pag. 171-72. Disponible en <http://inicio.ifai.org.mx/PublicacionesComiteEditorial/Diccionario%20TyAIP.pdf>

conocimiento y la información, resulta necesario que los Estados modernicen su función de asistencia a los contribuyentes, mediante el uso de la tecnología. El contribuyente debe ser un receptor de información que le proporcione agilidad a la hora de pagar los tributos cuyos hechos impositivos configure.

A tales fines, podemos señalar que la Administración fiscal puede prestar dos tipos de servicios, los abiertos en los que resulta irrelevante saber quién es el destinatario de la prestación, o los personalizados, aquellos en los que es necesario identificar al usuario.

Ejemplo de un servicio abierto es la publicación de normas en internet, de libre acceso y disposición para el conjunto de contribuyentes. A su vez, ejemplo de un servicio personalizado es la asistencia al sujeto obligado. Si nos referimos a un servicio personalizado, puede ser el asesoramiento antes, durante y después de la presentación de declaraciones juradas, siendo para ello necesaria la identificación del contribuyente por medio de un domicilio electrónico.

Asimismo, en lo que a la información fiscal se refiere, el uso del potencial de la tecnología, permite que la información sea accesible y una buena forma para ello es su publicación de manera oportuna y uniforme en Internet, con acceso fácil y gratuito³⁰.

Como estrategias a desarrollar pueden citarse: mejora en el servicio de atención y orientación presencial, desarrollo de atención telefónica y a través de internet, creación de tutoriales de ayuda para completar las declaraciones juradas, creación e informatización de aplicaciones³¹, realización de campañas de comunicación y

charlas informativas sobre novedades impositivas, ampliación del horario de presentación de declaraciones juradas³².

Para eso el Estado tiene que invertir garantizando la existencia de una plataforma suficiente, es decir computadoras, redes, telefonía móvil, satelital, desarrollo de redes de fibra óptica, etc.

En lo que a métodos de declaración de tributos se refiere, el CIAT sostiene que un primer paso de avance puede ser que la Administración, ponga a disposición del contribuyente (de manera clara, digital y sencilla) toda la información que posea, para que este se sienta obligado a declarar sobre los bienes u operaciones que se le informa.

Un paso más allá, podría ser el uso de un sistema de declaraciones juradas precompletadas por la Administración y presentadas a los contribuyentes para que las presenten o en su caso, las rectifiquen. En tal sentido, el documento brinda como ejemplo el caso del impuesto al valor agregado en España, en el que se implementó un nuevo sistema de gestión basado en el suministro inmediato de información (libros de Registro del impuesto mediante la sede electrónica de la administración, con el suministro casi inmediato de los registros de facturación).

Además y en lo que a la uso de aplicaciones se refiere, podríamos mencionar la provisión a los contribuyentes de softwares de gestión contable, a fin de que la contabilidad sea llevada también en sede de la administración con las ventajas; para el administrado, de la reducción de costos administrativos (al no tener que contratar un profesional especializado para

³⁰ Ejemplos en la actualidad hay varios, pero puede indicarse la página de la Subsecretaría de Relaciones con Provincias de Argentina, que publica en internet la información fiscal, financiera y económica de las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para la creación de un sistema de información presupuestaria unificada de las cuentas provinciales [Información Fiscal | Argentina.gob.ar](http://InformaciónFiscal|Argentina.gob.ar)

³¹ En España en 1992 se desarrolló la aplicación "Informa", como respuesta a la necesidad de lograr que todos los puntos de información al contribuyente dieran la misma respuesta. SEGARRA TORMO, Santiago "Las nuevas tecnologías en la Administración Tributaria Española. Descripción,

análisis y dinamización". Disponible en https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2001/Espanol/sevilla2001_tema2_espan%CC%83a.pdf

³² En España un estudio advirtió que más de la mitad de las declaraciones juradas telemáticas se presentan en horario de la tarde o noche y el 10,42% se hace en el fin de semana. SEGARRA TORMO, Santiago "Las nuevas tecnologías en la Administración Tributaria Española. Descripción, análisis y dinamización". Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2001/Espanol/sevilla2001_tema2_espan%CC%83a.pdf

su gestión) y para la Administración la posibilidad de estandarizar la información y usar los datos obtenidos para planificar, investigar, seleccionar y fiscalizar.

Recordemos aquí que la política de facilitación, en términos generales, está dirigida a la ciudadanía en general, y no a las grandes contribuyentes (que cuentan con asesores específicos en materia tributaria), por lo que resulta necesario que las modificaciones y avances que se implementen sean informadas con la debida antelación, en cumplimiento del principio de reserva legal o principio de legalidad en materia tributaria.

Como ventajas de esta directriz puede señalarse que el uso de la tecnología permite unificar procedimientos y criterios, reduce la discrecionalidad de la Administración y provoca mayor eficiencia en la gestión, generando un menor gasto administrativo.

5. Generación de sistemas de información estandarizados que permita analizar la incidencia de la política fiscal, reconociendo en dicha actuación la interseccionalidad.

En línea con lo descrito en el acápite anterior, las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación tienen un gran potencial referido a la posibilidad de aumentar la transparencia en la gestión pública. Una vez ofrecida la información al contribuyente y presentadas las correspondientes declaraciones juradas, la Administración tiene en su poder un importante cúmulo de datos y con ellos puede analizar y estudiar el resultado de la política fiscal aplicada, para mejorar aquellos aspectos que así lo requieran.

A tal fin resulta de vital importancia la recomendación a los Estados de generar sistemas de información estandarizados. En materia financiera, el Fondo Monetario Internacional, define dichos sistemas como: “un conjunto de soluciones automáticas que permiten a los gobiernos planificar, ejecutar y monitorear el presupuesto, gracias a su capacidad de apoyar en la priorización, ejecución e informes de gasto, así como con la custodia y los informes de ingresos”. Son un instrumento esencial para que los países cumplan con sus metas y objetivos y eviten arbitrariedades y desvíos, verbigracia, la

corrupción.

El impacto fiscal tiene que tener en cuenta muchas variables y criterios de clasificación, como, por ejemplo: sexo y orientación sexual, raza, edad, idioma, origen étnico, religión, discapacidad, pertenencia a la población indígena, nivel de renta, ámbito territorial y estructura del hogar. La directriz deja espacio para el análisis de otras variables que el Estado considere relevantes.

En la actualidad, el marco internacional regional de derechos humanos para la igualdad de género, incluye una serie de normas obligatorias para los Estados, que les exige adoptar medidas técnicas y económicas, hasta el máximo de recursos que dispongan para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos de género. Ello así, por cuanto se ha reconocido que la política fiscal no resulta neutra en la materia.

Los principales instrumentos de género que tiene implicancias en la materia fiscal son: la Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la Mujer (Naciones Unidas 1979) y las observaciones finales y recomendaciones emitidas a su respecto por el Comité para la eliminación de la Discriminación contra la mujer; la Declaración sobre la eliminación de la violencia contra la Mujer; en la Declaración y Plataforma de acción de Beijing, así como también en la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible y los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

Es decir que la recomendación resulta ser entonces, una obligación estatal internacional, y el estudio de la incidencia fiscal en materia de género debe hacerse, además, distinguiendo los supuestos de interseccionalidad de género (supuestos en los que dos o más categorías de discriminación confluyen en una misma persona o grupo social, por ejemplo, mujer de clase baja, mujer-negra, etc).

Ahora bien, debe reconocerse que para los países latinoamericanos y del Caribe, resulta importante la presente recomendación, por cuanto el escenario regional (desaceleración económica y ajuste fiscal), tiende -a largo plazo- al débil financiamiento para las políticas de igualdad de género y por ende lleva a responsabilidad internacional en la cuestión.

IV.2. Conclusión de este acápite

Tal como dijo Joseph Schumpeter la fiscalidad es el espejo de una nación, ya que “el espíritu de su gente, su nivel cultural, su estructura social y los trazos de su política dejan una impronta en la historia de esta”. La índole fiscal de un pueblo refleja sus valores como comunidad y da cuenta de cuáles son sus prioridades.

En el marco latinoamericano, signado por gobiernos democráticos con distintos niveles de realización, resulta de máximo interés e importancia la adopción y el cumplimiento progresivo, pero de inicio inmediato de los principios contenidos en punto 7.1, directriz 1, con el fin de lograr gobiernos democráticos, abiertos, transparentes y accesibles.

A tal fin la Comisión Interamericana de Derechos Humanos destacó la importancia de que los Estados aseguren el ejercicio del derecho a la información al afirmar: “el derecho de acceso a la información es una herramienta crítica para el control del funcionamiento del Estado y la gestión pública, y para el control de la corrupción. El derecho de acceso a la información es un requisito fundamental para garantizar la transparencia y la buena gestión pública del gobierno y de las restantes autoridades estatales. El pleno ejercicio del derecho de acceso a la información es una garantía indispensable para evitar abusos de los funcionarios públicos, promover la rendición de cuentas y la transparencia en la gestión estatal y prevenir la corrupción y el autoritarismo.

De otra parte, el libre acceso a la información es un medio para que, en un sistema democrático representativo y participativo, la ciudadanía pueda ejercer adecuadamente sus derechos políticos. Ciertamente, los derechos políticos tienen como presupuesto la existencia de un debate amplio y vigoroso para el cual es indispensable contar con la información pública que permita evaluar con seriedad los avances y las dificultades de los logros de las distintas autoridades. Sólo a través del acceso a la información bajo el control del Estado es posible que los ciudadanos puedan saber si se está dando cumplimiento adecuado a las

funciones públicas.

Finalmente, el acceso a la información tiene una función instrumental esencial. Solamente a través de una adecuada implementación de este derecho las personas pueden saber con exactitud cuáles son sus derechos y qué mecanismos existen para protegerlos. En particular, la implementación adecuada del derecho de acceso a la información, en todas sus dimensiones, es condición esencial para la realización de los derechos sociales de los sectores excluidos o marginados. En efecto, estos sectores no suelen tener formas alternativas sistemáticas y seguras para conocer el alcance de los derechos que el Estado ha reconocido y los mecanismos para exigirlos y hacerlos efectivos.³³

No está de más decir que las herramientas que se dispongan con miras a desarrollar el derecho a la información deben ser conocidas y cumplidas por todos los poderes de un nivel estatal (ejecutivo, legislativo y judicial) y que debe cumplirse tanto a nivel nacional, como provincial o estadual y municipal.

V. Una aproximación inicial a la Directriz relativa al rol del principio de transparencia fiscal en el marco del acceso a la información, la promoción de la educación, cultura y democracia fiscal y la participación ciudadana.

El principio de transparencia fiscal, el acceso a la información, la promoción de la educación, cultura y democracia fiscal y la participación ciudadana en materia fiscal resultan componentes esenciales que confluyen interaccionan, se complementan y enriquecen entre sí, constituyéndose en pilares fundamentales en el camino hacia la consecución de una justicia tributaria que pueda erigirse como protectora los derechos humanos.

Nuestra Constitución Nacional protege desde sus albores los derechos humanos, dándoles una preeminencia que se destaca como valor ineludible.

Esa valoración de los derechos humanos se vio potenciada y profundizada a partir de la reforma de 1994 mediante la cual, con la modificación al

³³ OEA. “El Derecho de Acceso a la Información en el Marco Jurídico Interamericano”. 2010. Disponible en:

[El derecho de acceso a la información en el marco jurídico interamericano](#)

art. 75, inciso 22, incorpora los tratados internacionales, otorgándoles jerarquía constitucional, generándose un fenómeno definido por la doctrina nacional como “constitucionalismo social”.

La mentada protección a los derechos humanos sólo puede llevarse adelante por el Estado si el mismo obtiene los recursos necesarios para tornar operativas las directrices constitucionales. Tal circunstancia ha sido denominada por el Dr. Horacio Corti como la financiación de la Constitución. Así, desarrolla el concepto de Constitución Financiera, definiéndola como el subsector de una constitución que establece y regula cómo ella debe financiarse. Es decir, el que determina cómo debe ser subvencionada la efectividad de la constitución.³⁴

Este aspecto de la Constitución, es decir el que regula la forma de obtener recursos y la forma de hacerlos operativos para cumplir con los fines constitucionales y en lo que hace al presente trabajo para proteger los derechos humanos, se encuentra enmarcado por ciertos principios tales como el principio de igualdad, el principio de capacidad contributiva, solidaridad, transparencia, reserva de ley y suficiencia entre otros.

Dicho de otra forma, estos principios resultan directrices que indican al Estado la forma de llevar adelante el plan constitucional, tanto en lo formal como en lo sustancial.

Como hemos señalado, en relación a lo que aquí exponemos, el principio de transparencia resulta fundamental en materia fiscal. Este principio es uno de los pilares sobre los que se asienta la democracia. Se refiere al deber de los poderes públicos de exponer al análisis de la ciudadanía la información de su gestión, tanto en el uso de los recursos, en los criterios con que toma las decisiones y en la conducta de sus funcionarios.

Asimismo, como adelantamos, este principio, por sí solo, carece de efectos prácticos y sólo cuando se complementa con el derecho al

acceso a la información, a la educación fiscal y la participación ciudadana adquiere relevancia significativa. En efecto, la transparencia adquiere significado en la medida que se posibilite el acceso a la información y siempre que los ciudadanos accedan a la información mediante una participación activa.

“Transparencia”, según la Real Academia Española, es la cualidad de transparente. La misma define “transparente” como un adjetivo que implica: a) respecto de un cuerpo: que permite ver los objetos con nitidez o a través de él; b) algo claro evidente que se comprende sin duda ni ambigüedad, y c) respecto de una Institución: que proporciona información suficiente sobre su manera de actuar.

Como se observa, en todas las acepciones podemos detectar que parte sustancial de la definición está dada por el hecho de que “otro”, es decir un tercero, en este caso el ciudadano, pueda percibir dicha cualidad. Es por ello que la transparencia fiscal debe necesariamente ir acompañada de acciones positivas por parte del estado que garanticen no solamente tal principio, sino también el acceso de la totalidad de los ciudadanos a la información “transparente”.

Asimismo, se requiere necesariamente de acciones positivas por parte del Estado tendientes a fomentar la participación ciudadana. Sin olvidar que el primer paso -como requisito previo a todo-, es menester garantizar el acceso a la educación de toda la población, para alcanzar un nivel cultural suficiente que permita la comprensión acabada de esa información.

Así, se ha descripto a la información “*como oxígeno de la democracia, cuya importancia se vislumbra en diferentes niveles. Fundamentalmente, la democracia consiste en la habilidad de los individuos de participar efectivamente en la toma de decisiones que los afecten.*”

Esta participación depende de la información con que se cuente.” Y se ha dicho “*que de lo expuesto se desprende la importancia de la*

³⁴ CORTI, Horacio. “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos

recursos disponibles” en *Financiar la Constitución*, Eudeba, 2020. También disponible en Revista Institucional de la Defensa Pública de la CABA, año 9, nro. 17 de febrero de 2019.

existencia de un régimen jurídico claro concreto y coherente que establezca las pautas del derecho de acceso a la información para que se adopten las medidas que garanticen su ejercicio.” Resaltándose que “el acceso a la información promueve la rendición de cuentas y la transparencia dentro del estado y permite contar con un debate público, sólido e informado.

De esta manera, un apropiado régimen jurídico de acceso a la información habilita a las personas a asumir un papel activo en el gobierno, condición necesaria para el mantenimiento de una democracia sana”.³⁵

En el citado fallo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación recordó lo expuesto por la CIDH en el Informe sobre Terrorismo y Derechos Humanos, párr. 282; Principios de Lima. Principio 4 “Obligación de las autoridades” en donde se expuso que: “La información pertenece a las personas... El estado está en la obligación de promover una cultura de transparencia en la sociedad y en el sector público, de actuar con la debida diligencia en la promoción del acceso a la información...”.

En este sentido, en el ámbito del derecho internacional se viene desarrollando una extensa reflexión en general acerca de la necesidad de tomar medidas a los efectos de garantizar los derechos humanos y específicamente de adoptar medidas que aseguren el acceso a la información y a mecanismos de participación en materia financiera.

Ello por cuanto, como dijimos los derechos y garantías establecidos en la constitución necesitan de lo financiero para tornarse operativos.

Así, en el ensayo “La política fiscal en el

derecho internacional de los derechos humanos, presupuestos públicos tributos y los máximos recursos disponibles”³⁶ elaborado por el Dr. Horacio Corti, el autor explica de qué manera se lleva a cabo el proceso de desarrollo en el derecho internacional, de los derechos humanos en materia financiera.

En el acápite III, punto 2, desarrolla y perfecciona un esquema general de la obligación inmediata de tomar medidas, lo que, entiende, incluye tres momentos.

En un primer momento, precisa que el Comité DESC deja en claro que “otras medidas que también cabe considerar “apropiadas” a los fines del párrafo 1 del artículo 2 ° del Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales, incluyen, pero no agotan, las de carácter administrativo, financiero educacional y social.”³⁷

En un segundo momento, destaca que en las sucesivas observaciones generales el Comité DESC profundiza el contenido de la obligación inmediata de tomar medidas concretas, de manera tal de adoptar una estrategia nacional, fijar objetivos, determinar los recursos disponibles, así como establecer responsabilidades y cronogramas de ejecución diseñada sobre la base de la plena vigencia de los derechos humanos y con el fin de hacerlos efectivos.

En el tercer momento, observa que se exige que todo el proceso presupuestario se resignifique en términos de derechos humanos.

En este sentido pueden observarse algunas reglas fijadas por el comité DESC a fin de la presentación de informes.³⁸ Así, el párrafo 43.h., referido a la orientación presupuestaria, dispone que deberán informarse, “cuando las haya, las consignaciones y orientación presupuestarias

³⁵ Citado en fallo Corte Suprema de Justicia de la Nación. Causa Asociación derechos Civiles c/ EN-PAMI- (dto. 1172/03) s/ amparo ley 16986. 4/12/2012. Fallos 335:2393.

³⁶ CORTI, Horacio. “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles” en *Financiar la Constitución*, Eudeba, 2020. También disponible en Revista Institucional de la Defensa Pública de la CABA, año 9, nro. 17 de febrero de 2019.

³⁷ ONU, E/1991/23, Comité DESC, Observación General N° 3, “La índole de las obligaciones de los Estados Parte”, (párrafo 1 del 2° del pacto), 1990 párr. 2.

³⁸ ONU, HR/GENW/Rev6. Comité DESC. “Compilación de directrices relativas a la forma y el contenido de los informes que deben presentar los Estados Partes en los tratados internacionales de derechos humanos. 2, 3 de junio de 2009.

como porcentaje de los presupuestos nacionales o regionales o del producto interno bruto (PIB) desagregadas por sexo y edad referidas específicamente al cumplimiento de las obligaciones del Estado en materia de derechos humanos y los resultados de las estimaciones de las repercusiones presupuestarias correspondientes.”

Paralelamente el Comité CEDAW ha sostenido que “la política deberá estar orientada a la acción y los resultados, en el sentido de que debería establecer metas, indicadores y plazos, asegurar que todos los actores pertinentes cuenten con los recursos adecuados y puedan desempeñar el papel que les corresponda para alcanzar las metas y los objetivos convenidos. Para ello, la política debe estar vinculada a los procesos generales de presupuestos gubernamentales con el fin de garantizar que todos los aspectos de la política estén adecuadamente financiados.”

Específicamente, respecto de la obligación de asegurar la transparencia y el derecho de acceso a la información en materia financiera el referido autor observa que tales aspectos también han sido considerados en diversos documentos internacionales.

En cuanto al acceso a la información el Dr. Corti destaca entre otras, la observación general N° 15, en la que se resalta que “la accesibilidad comprende el derecho de solicitar recibir y difundir información sobre las cuestiones del agua”.³⁹

En el mismo sentido señala la Declaración de 2007 del Comité de los Derechos del Niño que postula la transparencia en materia presupuestaria al establecer que “dado que los presupuestos nacionales son documentos políticos fundamentales que reflejan las prioridades de los gobiernos, el grado en que el presupuesto sirve como instrumento para la realización de los derechos del niño está estrechamente relacionado con el grado de eficacia y eficiencia del presupuesto y da prioridad a la asignaciones para los niños.

Por lo tanto, es crucial que los Estados Partes garanticen consistentemente la transparencia del proceso de asignación presupuestaria tanto interna como externamente.

La transparencia interna implica que la información esté a disposición de todos los organismos gubernamentales encargados de realizar evaluaciones de impacto sobre la manera en que las decisiones importantes en materia de gastos pueden afectar a los niños.

Se entiende por transparencia externa que el presupuesto debe ser abierto y accesible a todas las partes interesadas, incluida la sociedad civil, y que la información sobre las opciones presupuestarias y las asignaciones esté a disposición del público en un lenguaje comprensible y fácil de entender para los niños”.

A su vez el Dr. Corti cita la Observación General 19, emitida por el Comité antes referido, la que estableció que “los Estados Partes deben establecer y mantener unos sistemas y prácticas de gestión de las finanzas públicas que estén abiertas a examen, así como información sobre los recursos públicos a los que se pueda acceder libremente cuando convenga.

La transparencia contribuye a la eficacia y frena la corrupción y la mala gestión de los presupuestos públicos, lo que a su vez aumenta los recursos públicos disponibles para promover los derechos del niño. La transparencia es también un requisito básico para hacer posible la participación significativa en el proceso presupuestario de los poderes ejecutivos y legislativos, así como de la sociedad civil incluido los niños.

El comité destaca la importancia de que los Estados Partes promuevan activamente el acceso a la información sobre ingresos públicos, asignaciones y gastos relacionados con la infancia, y que adopten políticas para apoyar y alentar la colaboración constante con el poder legislativo y la sociedad civil, incluidos los niños”.⁴⁰

³⁹ ONU, E/C. 12/2002/11, Comité DESC, Observación General N° 15, “El derecho al agua”, (artículos 11° y 12°), Párr. 12, 20 de enero de 2003.

⁴⁰ ONU, CRC/C/GC/19, Comité de los Derechos del Niño, Observación General N° 19 (2016) sobre presupuestos públicos para la realización de los derechos del niño (art. 4), párr. 62.

Finalmente, y como síntesis, se destaca lo resaltado por el propio Comité DESC en el sentido que “para determinar si un estado parte ha adoptado medidas razonables hasta el máximo de los recursos que disponga para lograr progresivamente la plena efectividad de las disposiciones de Pacto, el Comité atribuye suma importancia a que en el Estado Parte se cuente con procesos de adopción de decisiones transparentes y participativas”.⁴¹

Por su parte, la obligación de los estados de asegurar la participación ciudadana en materia fiscal se encuentra plasmada en distintos instrumentos internacionales.

En el documento referenciado, el autor cuyo aporte estamos siguiendo para iluminar este tema, destaca el artículo 25 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos que incluye el derecho de todas las personas a participar en la dirección de los asuntos públicos, derecho que abarca todos los aspectos de la administración pública, así como la formulación y aplicación de políticas a nivel internacional, nacional, regional y local.

Este derecho a la participación se encuentra mencionado en la Observación General N° 14 del Comité DESC que sostiene que “*al formular y ejecutar las estrategias nacionales de salud deberán respetarse, entre otros los principios relativos a la no discriminación y la participación del pueblo*”⁴².

En ese orden de ideas, se destaca lo establecido por el Comité de Derechos del Niño en lo relativo a la participación en materia presupuestaria en cuanto “*subraya la importancia de garantizar que el proceso de asignación de recursos sean lo más participativo posible y que los niños y sus padres participen desde el principio en el desarrollo la ejecución y el seguimiento del proceso presupuestario*”.

También pone el foco de atención en la importancia que tiene una participación efectiva de la sociedad civil en la elaboración de políticas

y en los procesos presupuestarios, según proceda.

Y se advierte el impacto positivo que “*un proceso transparente y democrático de decisiones sobre el presupuesto del Estado tiene sobre los derechos económicos, sociales y culturales*” destacándose que los Estados deben informar no solo sobre las asignaciones presupuestarias que han realizado para efectivizar los derecho sino también sobre el “*proceso mediante el cual se hicieron esas asignaciones y de la medida en que los niños, sus padres y las comunidades participaron en la decisión proceso de fabricación*”⁴³.

Concluyendo, el principio de transparencia, el derecho al acceso a la información, la promoción de la cultura y educación fiscal y el fomento a la participación ciudadana, en tanto conceptos que confluyen, interactúan y se complementan entre sí, en su conjunto conforman pilares fundamentales para la consecución de una democracia participativa, integradora transparente y sana.

Y para que dichos principios se materialicen y no queden en meras expectativas, se requiere de medidas positivas financieras concretas, efectivas y eficaces por parte del Estado, que permitan garantizar su vigencia en todas las etapas y en los distintos sectores en que se desarrolla la vida en sociedad.

Así, y adoptando con decisión y de manera transparente tales medidas, se facilitará y concretará el pleno ejercicio de gran parte de los derechos humanos reconocidos en nuestra Constitución Nacional, democratizando, ordenando y enmarcando dentro de los valores que hacen fuerte a una sociedad republicana, el cumplimiento de la difícil tarea de llevar adelante el proyecto Social Constitucional.

Paralelamente resulta fundamental y necesaria una reflexión específicamente jurídica, realizada desde los fundamentos mismos de la política tributaria.

⁴¹Comité DESC, Declaración de 2007 sobre la evaluación de la obligación de adoptar medidas hasta el “máximo de los recursos de que disponga” de conformidad con un Protocolo Facultativo del Pacto, párr. 11.

⁴² ONU, E/C. 12/2000/4, Comité DESC. Observación General 14.

⁴³ ONU, Comité de los Derechos del Niño, Declaración en el marco del Día de Discusión General sobre Recursos para los derechos del Niño. Responsabilidad de los Estados. 5 de octubre de 2007.

Estimamos que ese es el objetivo que persigue el documento *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, con la enunciación de los principios y directrices que se desgranán en este número de *Debates*.

LA PARTICIPACIÓN CIUDADANA EN LA POLÍTICA FISCAL DE MÉXICO

Juan Manuel Ortega Maldonado

El objetivo de esta intervención es proponer que la participación ciudadana en el diseño y aplicación de los impuestos no sólo es una legítima aspiración social, sino una necesidad para aumentar la conciencia tributaria y con ello el pago de las contribuciones. La metodología consistirá en revisar la literatura existente en otras disciplinas ajenas a la jurídicas pero cuyos resultados bien pueden reconducirse hacia ella. El resultado muestra que aquellas personas proclives a la participación social, en general, tienen mayor disposición para el pago de contribuciones. El estudio se limita al ámbito federal en México. La originalidad del trabajo radica en sostener que la participación social en asuntos fiscales resulta un imperativo en nuestros días, quebrando la versión tradicional sentada en el axioma que los impuestos no se discuten con el pueblo, sino únicamente con sus representantes. La conclusión es que urge crear mecanismos jurídicos de participación pública directa en la política fiscal nacional para avanzar en la democracia participativa del país, mejorar la conciencia fiscal e incrementar el pago voluntario de los impuestos.

Introducción

Conforme a un estudio emitido por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, América Latina no es la región más pobre del mundo, pero sí la más desigual¹. La razón se fundamenta en una injusta distribución del ingreso y, a pesar de que el bienestar de los ciudadanos parece haber mejorado en los últimos años, las brechas entre pobres y ricos siguen permaneciendo e incrementándose y

muchas familias permanecen en la pobreza o en la pobreza extrema.

No hay duda de que una política fiscal bien diseñada y puesta en operación se erige como una herramienta idónea para resolver esta problemática. Oxfam apunta que tanto la forma de financiar las políticas públicas y quiénes lo harán como la distribución del gasto público, es decir, a quiénes favorecen estas políticas públicas y los objetivos tenidos en cuenta, son importantes indicadores del grado de compromiso que un Estado tiene con la equidad y la solidaridad social². La política fiscal refleja en gran medida las estructuras sociales, la conciencia fiscal y sus objetivos económicos.

Sin embargo, mientras el sistema fiscal juega un papel muy relevante en la reducción de la desigualdad en la mayoría de los países miembros de la OCDE, esto no acontece en Latinoamérica ni mucho menos en México. Las razones pueden enumerarse de la forma siguiente: a) un bajísimo nivel de la carga tributaria en los impuestos directos, que trae como consecuencia un menor nivel de gasto público y de programas sociales; b) una estructura tributaria enfocada preferentemente sobre los impuestos indirectos, que son regresivos por naturaleza, y; c) a ello habría que agregar (lo que constituye el objetivo central de esta colaboración) una marcada ausencia de la participación ciudadana en la construcción de las políticas públicas, en general y la fiscal, en particular.

Tomando base en estos postulados, la hipótesis es que, si se desea ampliar el bienestar de la población mexicana, será necesario en los próximos gobiernos (federal, regional y municipal) una verdadera y profunda

¹ Cultura contributiva en 12: Compilación, Ciudad de México, Prodecon. Disponible en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64668/Libro_2_Compilaci_n_CC.pdf [fecha de consulta: 30 de marzo de 2024].

² Oxfam, "Justicia fiscal para reducir la desigualdad en Latinoamérica y el Caribe", agosto 2014, Oxford, Oxfam. Disponible en: https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/justicia_fiscal_para_reducir_la_desigualdad_en_latinoamerica_y_el_caribe.pdf [fecha de consulta: 22 de marzo de 2024].

reforma fiscal que deberá pasar no sólo por mejorar la gestión y calidad de servicios públicos, sino, especialmente, abrir oportunidades de diálogo y participación de la ciudadanía, para lograr una mayor legitimidad social.

Esto es así, porque todas las propuestas de reforma fiscal puestas en marcha en las últimas décadas no han considerado siquiera la posibilidad de una mayor legitimidad social de esa política fiscal; es más, podría decirse sin temor a equivocarnos, que se han dado pasos atrás, pues las reformas constitucionales y legales apuntan en el sentido de limitar aún más la posibilidad de participación ciudadana en el campo tributario.

Debemos dejar en claro un punto: toda la política fiscal debe estar enfocada hacia el sujeto al que se dirige, esto es, el contribuyente, el ciudadano y, por lo mismo, ninguna propuesta de reforma fiscal será viable con la resistencia fiscal de esa ciudadanía.

En este sentido, el objetivo de este artículo será analizar los efectos potencialmente positivos que la participación ciudadana dejará en el incremento de las contribuciones. La falta de esa participación es un claro atentado a la máxima jurídica que reza: *lo que a todos afecta, por todos debe ser aprobado*.

Marco Teórico

En los últimos años la participación pública y la rendición de cuentas ha tenido un papel clave para la sociedad civil mexicana. Organizaciones como Fundar³, han realizado investigaciones apropiadas para fortalecer la opinión pública⁴. Es natural suponer que la sociedad, directamente o a través de organizaciones sociales, puede monitorear y abogar por determinada política fiscal, como la justicia social; proporcionar y exigir información al gobierno, proponiendo oportunidades educativas en asuntos del sector público, así como respaldar y reclamar un derecho a participar en los procesos del sector público.

La sociedad civil organizada generalmente trabaja en áreas específicas, algunas se concentran en políticas y alientan la transparencia financiera gubernamental y rendición de cuentas a través de procesos de participación pública en las diferentes etapas del ciclo de la política fiscal.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que los actores de la sociedad civil comprenden una multitud de personas y organizaciones, con innumerables puntos de vista, no todos los cuales favorecen necesariamente la transparencia fiscal. Por ejemplo, ciertos grupos en realidad se benefician de la falta de transparencia y, como tales, probablemente utilizarán su influencia para oponerse a ella.

Ahora, el cumplimiento de las obligaciones tributarias o dicho en forma más breve, el cumplimiento tributario, constituye el concepto más inclusivo y neutral para referirnos a la disponibilidad que tienen los contribuyentes para pagar sus impuestos. Por otro lado, los términos, moral fiscal y conciencia fiscal son dos conceptos que se utilizan para referirse a la justificación del pago de esos impuestos.

La moral tributaria se podría entender como la motivación interna para pagar impuestos, como la voluntad de hacerlo, la obligación moral, la creencia de contribuir con la sociedad a través del pago de los mismos. En suma, podría decirse que es la actitud que tienen las personas de cara al pago de sus impuestos. Así entendido, se trata de un deber cívico. De ahí que por su conducto se expliquen el alto o bajo grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por otro lado, la conciencia fiscal puede describirse como la percepción individual de cada persona sobre la ética fiscal y la moral tributaria de la sociedad en su conjunto, que le llevará o no, al cumplimiento voluntario de esas obligaciones. Este concepto está más ligado al de solidaridad.

Sobre las condicionantes que inciden en el pago de los impuestos, debemos afirmar que son variadas, pudiéndose agrupar en cuatro

³ FUNDAR, Centro de Análisis e Investigación. Justicia Fiscal. Disponible en: <https://fundar.org.mx/justicia-fiscal/> consultado el 2 de febrero de 2024.

⁴ FUNDAR, Centro de Análisis e Investigación. Justicia Fiscal. Disponible en: <https://fundar.org.mx/categoria/publicaciones/justicia-fiscal/>, consultado el 2 de febrero de 2024.

factores: internos, psicológicos, técnicos y socio-demográficos.

Con relación a los primeros, es decir, los factores internos, se integran de elementos como el bienestar subjetivo, la interiorización de las normas, la percepción sobre la justicia del sistema fiscal, la idea sobre la equidad, la corrupción, el fraude fiscal, la carga fiscal, el sentimiento de identidad nacional o la ideología política. Todas ellas se vinculan positivamente con el cumplimiento tributario.

Los factores psicológicos, por su parte, vienen referidos por las variables de democracia directa, capital social y legitimidad del sistema, relacionándose éstas en forma positiva con una mayor disposición al pago voluntario de los impuestos.

Por cuanto a los factores técnicos se refiere, deben señalarse las altas tasas impositivas son inversamente proporcionales a elevadas tasas de incumplimiento y, del mismo modo, los mayores niveles de educación fiscal se asocian a un mayor cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Los factores sociodemográficos implican a la edad, el género, la riqueza acumulada, el nivel de ingresos, el nivel educativo, el estado civil, la situación laboral, la cultura, el grado de urbanización, etcétera, de los cuales, sólo la edad se ha mostrado como un signo positivo para el pago voluntario de los impuestos, es decir, a mayor edad, mayor disposición al pago voluntario de impuestos.

Revisadas estas variables, vemos que la “participación ciudadana” es una variable que no ha sido debidamente estudiada por la doctrina social, económica, antropológica, menos por la jurídica, por lo que vale el esfuerzo recoger la experiencia empírica obtenida hasta el día de hoy en México, según algunos estudios que revisaremos. Lo primero será entonces revisar la literatura sobre la participación ciudadana.

La participación: enfoques nuevos de una vieja aspiración.

Debemos deslindar el concepto mismo de los adjetivos calificativos que lo acompañan. El concepto está asociado a la capacidad de intervenir sobre los objetivos que se buscan.

Se deben distinguir por lo menos tres acepciones diferentes para el término: la *participación social*, como conjunto y asociación de individuos que tienen objetivos específicos; la *participación comunitaria*, como referida a actividades asistenciales en lo no estatal y, la *participación ciudadana*, que se posiciona en las relaciones de los individuos con el Estado.

El Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo social (CONEVAL) precisa que “la participación social se asocia con la intervención de persona, familias, grupos, organizaciones sociales y comunitarias, instituciones públicas, privadas o solidarias y otros sectores en procesos económicos, sociales, culturales o políticos que afectan sus vidas”.

La participación pública en asuntos fiscales se refiere a los mecanismos a través de los cuales la sociedad civil interactúa directamente con el ejecutivo y legislativo en cuestiones tributarias y financieras.

En esta colaboración nos interesa la participación ciudadana.

La participación ciudadana

Las redes de compromiso cívicas, en las cuales se incluyen, las asociaciones civiles, representan una intensa gama de relaciones horizontales y fomentan normas sólidas de reciprocidad generalizada. Cuanto mayor sea el número de asociaciones civiles de carácter horizontal en una sociedad, mayor es la capacidad de sus integrantes para superar el oportunismo autodestructivo y colaborar en beneficio mutuo. Esto tiene su razón en que las intensas densas redes de interacción y relación entre los individuos que componen una asociación, muy posiblemente ensancha el sentimiento de los propios participantes, haciéndolos pasar del “yo” al “nosotros”.⁵

⁵ Putnam, R. D. “Bowling alone: America’s declining social capital”. *Journal of Democracy*, 6(1), 1995, pp. 65–78. <https://doi.org/10.1353/jod.1995.0002>

Putnam, R. D., *Para que la democracia funcione: las tradiciones cívicas en la Italia moderna*, Madrid, Centro de Investigaciones Sociológicas, 2011.

En un interesante estudio Newton afirma que a los integrantes de las asociaciones civiles se les identifica con la empatía, la confianza, la comprensión social, la capacidad de compromiso, la cooperación, y la capacidad de relacionarse con los diferentes agentes sociales, en tanto que en ámbito social proyectan una atmósfera de seguridad que se origina en su pertenencia a tal asociación, Lo que debe destacarse de este estudio es que a nivel individual, esa participación ciudadana enseña hábitos de comportamiento social como la solidaridad⁶.

Elemento este último que juega un rol importante en las redes de compromiso cívico, pues suele asociarse con los procesos de socialización en el que se presta atención a los valores de la ciudadanía y fomenta la convivencia armónica de los ciudadanos haciéndolos más participativos y receptivos a los problemas comunes, es decir, una mayor apertura a lo público.

En este sentido, son varios los estudios que afirman que las normas personales, esto es, las que se fundamentan en un comportamiento “correcto” o “incorrecto”, son producto de dicha socialización. Siendo que esas normas personales fueron altamente influenciadas por las normas de los grupos a los que esta persona pertenece.

También se ha demostrado que las infracciones a las reglas del trato social son juzgadas por la comunidad a la que pertenece el infractor, constituyendo un temor más importante las sanciones informales (compañeros, vecinos, parientes, etc.) que las

formales⁷. Por eso, si un individuo considera que la evasión fiscal es una conducta “aprobada” por la mayoría, es muy probable que el individuo también trate de evadir el pago del impuesto y viceversa⁸.

Finalmente, Shklar pone de manifiesto que los ciudadanos activos se mantienen informados y denuncian las medidas públicas que consideran injustas, imprudentes o demasiado caras y apoyan abiertamente la política que estiman justa y prudente⁹.

Ahora bien, supuesto que el fraude fiscal altera de manera muy importante la distribución de la renta y la riqueza e incrementa de forma injustificada la carga para los ciudadanos cumplidos, los ciudadanos más participativos suelen oponerse en grado significativo más elevado a este tipo de conductas, como lo han demostrado Fatás y Roig¹⁰.

Asimismo, otro grupo de investigadores ha evidenciado que la moral tributaria y su relación con la participación ciudadana pasan por el lugar de residencia de los individuos, ya sea que estos se encuentren viviendo en un territorio con un sistema democráticos y otro no tanto, dejando en claro que existe una mayor predisposición al pago voluntario de los impuestos en el primer caso¹¹.

Tampoco puede perderse de vista la participación ciudadana en los “presupuestos participativos”, cuya experiencia ha demostrado que los ciudadanos perciben una mayor confianza en el gobierno municipal y en el origen y destino de los recursos.

⁶ NEWTON, K. “Trust, Social Capital, Civil Society, and Democracy”. *International Political Science Review*, 22(2), 2001, pp. 201–214. <https://doi.org/10.1177/0192512101222004>.

Newton, K., “Institutional confidence and social trust. Aggregate and individual relations”, en M. Torcal y J. R. Montero (Eds.), *Political Disaffection in Contemporary Democracies. Social capital, institutions, and politics*, New York, NY, Routledge, 2006, pp. 81–100.

⁷ MASON, R., y CALVIN, L. D., “Public confidence and admitted tax evasion”, *National Tax Journal*, 37(4), 1984, pp. 490–496.

⁸ KIRCHLER, E., Hoelzl, E., y WAHL, I., “Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery

slope” framework”, *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 2008, pp. 210–225. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004>

⁹ SHKLAR, J. N., *American Citizenship. The Quest for Inclusion*. Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press, 1991.

¹⁰ FATÁS, E., y ROIG, J. M., “Equidad y evasión fiscal. Un test experimental”, *Revista de Economía Aplicada*, 12(34), 2004, pp. 17–37.

¹¹ FELD, L. P., y FREY, B. S., “Trust breeds trust: How taxpayers are treated”, *Economics of Governance*, 3(2), 2002, pp. 87–99. <https://doi.org/10.1007/s101010100032>.

Sin embargo, como puede advertirse, la relación creada entre la participación ciudadana y el pago voluntario de las contribuciones a nivel individual es un área aún no estudiada. Como se ha visto líneas atrás, la participación ciudadana significa que los individuos que la practican se muestran más propensos hacia los valores de democracia y solidaridad, una mayor confianza en las instituciones públicas, una mayor inclinación hacia las actitudes cívicas y a una mayor responsabilidad.

Por eso, tratando de extender estos resultados a la materia tributaria, no es gratuita la afirmación de que, a mayor participación ciudadana, mayor el grado de cumplimiento tributario. Es esta nuestra hipótesis.

Metodología

Para realizar este estudio debemos advertir sobre una importante restricción metodológica, pues en México no se cuenta con fuentes demoscópicas de carácter institucional que muestren las variables de la opinión pública en materia fiscal, cómo sí sucede en países como España, que cuentan con herramientas válidas para estos análisis como el estudio "Opiniones y actitudes de los españoles" que genera y publica el Instituto de Estudios Fiscales¹².

A pesar de ello, hemos echado mano de algunas fuentes (fiables, por cierto) que nos permitan aproximarnos a comprobar nuestra hipótesis

Lo primero será revisar el Latinobarómetro 2023, pues constituye el último informe en el que se encuestaron asuntos fiscales¹³. En esta se cuestionó a los entrevistados sobre la justificación de evadir impuestos en México. El

27.6% señaló que no era en absoluto justificable y el 6.2% dijo que era totalmente justificable. El resto de los entrevistados se movieron entre tales extremos.

En el Latinobarómetro de 2020 se preguntó, entre otros aspectos, si conocía a alguien que se las había arreglado para pagar menos impuestos de los que debía y en México el 24% contestó que sí conocía a alguien de tales características.

Finalmente, en el Latinobarómetro de 2016, la pregunta giró en torno a precisar cuán justificable era evadir impuestos. El 37.2% de los consultados indicó que era totalmente justificable, lo que prende las alarmas sobre el grave deterioro de la conciencia fiscal en México.

Por otro lado, respecto de la conciencia fiscal se tiene documentado que los mexicanos en muchas ocasiones relegan la obligación tributaria a un segundo plano, muy por debajo de la obligación de votar, por ejemplo, como si considerasen aquella inferior. En efecto Ruiz de Zuazu y Gutiérrez Moreno¹⁴ nos advierten que esta diferencia "se pone de manifiesto para el caso de México en la siguiente gráfica donde, mientras votar es reconocido claramente como una responsabilidad ciudadana por la gran mayoría de los encuestados (casi siete de cada diez a lo largo de la serie, con tendencia decreciente), el hecho de pagar impuestos es sólo aceptado por cuatro de cada diez".

De ahí que debamos coincidir con el reconocimiento de la categoría de un "ciudadano a medias" que proponen Estévez y Esper¹⁵ en donde la construcción del "ciudadano político" no se complementa con la figura de un "ciudadano fiscal".

¹² DELGADO LOBO, María Luisa; SALINAS JIMÉNEZ, Javier; SANZ, José Félix. "Evolución de las opiniones y actitudes fiscales de los ciudadanos españoles durante el periodo 1995-1999". Biblioteca del Instituto de Estudios Fiscales. Disponible en: <https://biblioteca.ief.es/cgi-bin/koha/opac-search.pl?idx=&q=opiniones+y+actitudes+de+los+espa%C3%B1oles>.

¹³ LATINOBARÓMETRO. *Informe Latinobarómetro 2023: La recesión democrática de América Latina*. Disponible en:

<https://www.latinobarometro.org/latContents.jsp>; consultado el 17 de marzo de 2024.

¹⁴ GOENAGA RUIZ DE ZUAZU, María y GUTIÉRREZ MORENO, Patricia; "Bienestar, fiscalidad y opinión pública. Una ciudadanía insatisfecha. El caso de México"; en *Política y Gobierno*; VOLUMEN XXVIII · NÚMERO 1 · I SEMESTRE DE 2021, pp. 88 y ss.

¹⁵ ESTÉVEZ, Alejandro y ESPER, Susana, "La ciudadanía fiscal y los contratos fundacionales en las sociedades latinoamericanas", *Revista del Instituto AFIP*, 3, 2009, pp. 72.

Siguiendo con el estudio llevado a cabo por Ruiz de Zuazu y Gutiérrez Moreno, estos autores sostienen que los ciudadanos mexicanos evalúan su pacto social en función de tres condiciones: confiable, beneficioso y justo¹⁶.

Con relación a la confianza que los ciudadanos tienen respecto de las instituciones públicas, tomando con base algunas estadísticas, llegan a la conclusión de que es muy bajo (en torno al 30% en promedio).

La segunda de las condicionantes, es decir, el beneficio que el Estado ofrece en servicios públicos a los ciudadanos es igualmente insatisfactorio para estos. En 1999, según encuesta realizada en aquel año, esa insatisfacción era del 57%; para 2016 se redujo al 48% y si bien disminuyó, también lo es que sigue siendo muy elevada. Prácticamente, en los servicios básicos como salud, educación y transporte esa insatisfacción es permanente. La trascendencia de estos datos se halla en que existe mayor propensión a evadir impuestos de aquellas personas que consideran que no reciben beneficios por el pago de los mismos. Finalmente, respecto de la última de las condicionantes, esto es, la justicia fiscal, los mexicanos igualmente son contundentes al responder esa pregunta: el aumento de la presión fiscal también afectaría a los pobres y a la clase media, según 25% y 16% de los encuestados respectivamente, y, con relación a la distribución de la riqueza el 71% afirma que el dinero no llegaría a los pobres.

Todo lo señalado parece describir un Estado “disfuncional” en México. Lo que explica, a su vez, que México presente una de las más altas tasas de evasión fiscal entre las economías con semejante nivel de desarrollo.

Por otro lado, en un estudio relativamente reciente,¹⁷ se presentan un total de cuatro modelos probit con el fin de medir la relación entre la participación ciudadana y la conciencia fiscal de los individuos.

En primer lugar, los autores presentan las variables relativas a la participación ciudadana llegando a medir que si el individuo es

participativo se incrementa la posibilidad de tener una mayor conciencia fiscal. En el modelo 2 consideraron cuatro ámbitos de participación –comunidad, barrio, municipio y región–, resultando todos ellos, significativos con un signo positivo esperado. Como consecuencia sostienen que: “...*las personas que se implican en los distintos asuntos de la esfera pública muestran una mayor propensión al pago de los impuestos que aquellos que no lo hacen, dado que, probablemente, se trate de individuos solidarios que buscan ante todo el interés de la colectividad*”.

Con relación al tercer y cuarto modelo los autores del estudio incluyeron las variables ámbito participativo y presupuesto participativo respectivamente como principales variables de estudio, mostrando ambas una significación con un signo positivo. El resultado que obtuvieron es que por cada ámbito nuevo de participación del individuo se incrementa la probabilidad de tener una mayor conciencia fiscal *por lo que un individuo que haya participado en los cuatro ámbitos señalados tiene 24,12 p.p. más posibilidad de tener una mayor conciencia fiscal que uno que muestre un nivel nulo de participación*.

Más adelante los citados autores señalan: *Por lo tanto, y como primer resultado, se puede concluir que existe una relación positiva entre la participación ciudadana y una mayor conciencia fiscal por parte de los individuos*.

Como corolario de todo lo descrito anteriormente, es claro que la relación entre participación ciudadana y cumplimiento voluntario de impuestos es más que íntima: es necesaria.

La evolución de la participación ciudadana (especial referencia a la materia fiscal)

Durante prácticamente todo el siglo XX, el partido político dominante controló toda la participación social y ciudadana a través de estructuras corporativas y político electorales. En sentido estricto no existió la participación social ni ciudadana.

¹⁶ Idem; pp. 9-14.

¹⁷ ALARCÓN, G.; MAYOR, J. M. y AYALA, E. A., “La participación ciudadana y el pago voluntario de los

impuestos”. OBETS. *Revista de Ciencias Sociales*, 16(2), 2021, pp. 11-15 Disponible en: <https://doi.org/10.14198/OBETS2021.16.2.01>,

Cuando el presidente Vicente Fox tomó el poder el 01 de diciembre de 2000 declaró públicamente que abriría la política y el ejercicio del poder a la participación y control desde la base social¹⁸. Durante su mandato propició y fortaleció los mecanismos de atención ciudadana en los gobiernos locales (Comités y Consejos de Participación Ciudadana). En 2003 se publicó la Ley Federal de Acceso a la Información Pública Gubernamental y se creó el Instituto Nacional de Acceso a la Información Pública (IFAI) y en 2004 entró en vigencia la Ley Federal de Fomento a las Actividades Realizadas por Organizaciones de la Sociedad Civil. Todo este marco normativo dio paso a la formación y participación de varias organizaciones civiles.

El 09 de agosto de 2012 se publicó en el Diario Oficial de la Federación una reforma importante en materia de participación ciudadana: se incorporó en el artículo 35 de la Constitución Federal la figura de la “consulta popular”, la cual quedó en la parte correspondiente de la forma siguiente:

Artículo 35. Son derechos del ciudadano

I...

VIII. Votar en las consultas populares sobre temas de trascendencia nacional, las que se sujetarán a lo siguiente:

1o. Serán convocadas por el Congreso de la Unión a petición de: a) El Presidente de la República; b) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de cualquiera de las Cámaras del Congreso de la Unión; o c) Los ciudadanos, en un número equivalente, al menos, al dos por ciento de los inscritos en la lista nominal de electores, en los términos que determine la ley. Con excepción de la hipótesis prevista en el inciso c) anterior, la petición deberá ser aprobada por la mayoría de cada Cámara del Congreso de la Unión,

2o. Cuando la participación total corresponda, al menos, al cuarenta por ciento de los ciudadanos inscritos en la lista nominal de electores, el resultado será vinculativo para los poderes Ejecutivo y Legislativo federales y para las autoridades competentes;

3o. No podrán ser objeto de consulta popular la restricción de los derechos humanos reconocidos por esta Constitución; los principios consagrados en el artículo 40 de la misma; la materia electoral; los ingresos y gastos del Estado; la seguridad nacional y la organización, funcionamiento y disciplina de la Fuerza Armada permanente. La Suprema Corte de Justicia de la Nación resolverá, previo a la convocatoria que realice el Congreso de la Unión, sobre la constitucionalidad de la materia de la consulta.

Deben destacarse tres puntos del artículo antes citado para nuestros propósitos: primero, la consulta popular puede ser convocada por los ciudadanos en un número equivalente, al menos, al dos por ciento de los inscritos en la lista nominal de electores; segundo, los *ingresos y gastos del Estado* no podían ser objeto de la consulta popular y, tercero, se otorgó competencia a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para resolver, previo a la consulta, sobre la constitucionalidad de la misma.

En esa reforma también se ordenó crear la Ley reglamentaria y por tal motivo el Congreso aprobó la Ley Federal de Consulta Popular¹⁹, en cuyo artículo 11 podía leerse:

Artículo 11. No podrán ser objeto de consulta popular:

I. La restricción de los derechos humanos reconocidos por la Constitución;

II. Los principios consagrados en el artículo 40 de la Constitución;

III. La materia electoral;

IV. Los ingresos y gastos del Estado;

V. La seguridad nacional, y

VI. La organización, funcionamiento y disciplina de la Fuerza Armada permanente.

Pues bien, tomando base en este precepto que habilitaba promover la consulta popular, el ciudadano Gustavo Enrique Madero Muñoz, reuniendo el número de firmas requerido, inició al procedimiento de consulta popular para que los ciudadanos del país, en las elecciones federales a realizarse en 2015, se pronunciaran sobre la siguiente pregunta: *¿estás de acuerdo en que la Ley Federal del Trabajo establezca*

¹⁸ Sesión del Congreso General del 01 de diciembre de 2000.

¹⁹ Publicada el 14 de marzo de 2014 en el Diario Oficial de la Federación.

que la Comisión Nacional de los Salarios Mínimos fije un nuevo salario mínimo que cubra todas las necesidades de una familia para garantizar al menos la línea de bienestar determinada por el CONEVAL?

Como advertimos, el propio artículo 35 constitucional establece que antes de consultar a la ciudadanía sobre esa pregunta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación debía revisar su constitucionalidad y eso precisamente hizo en el caso Gustavo Enrique Madero Muñoz.²⁰

Para la Corte, la materia señalada no pudo ser objeto de consulta popular por las razones siguientes: En primer lugar, la materia tiene que ver con los ingresos y gastos del Estado, materia vedada por el artículo 35 fracción VIII, numeral 3º de la Constitución Federal y el artículo 11, fracción IV de la Ley Federal de Consulta Popular, pues si bien el salario mínimo es un derecho de los trabajadores previsto en el apartado A del artículo 123 constitucional, no puede desvincularse de aquellos aspectos, elementos y ordenamientos que hacen referencia al concepto de salario mínimo ya sea de manera directa o indirecta, puesto que este concepto ha sido utilizado como referencia de una gran cantidad de legislación de orden tributaria y financiera²¹, precisamente la consulta contiene esa finalidad, determinar nuevas bases para fijar el salario mínimo.

En segundo término, el Alto Tribunal del país consideró que la materia de consulta también

encuadraba en la prohibición relativa al tema de la restricción de los derechos humanos reconocidos por la Constitución, prevista también en el artículo 35, fracción VIII, numeral 3º de la Constitución Federal y el artículo 11, fracción I de la Ley Federal de Consulta Popular, puesto que con la pregunta que se planteaba para la consulta popular se pretendía sustituir una base constitucional por una base de legalidad, dejando de lado el derecho humano social de los trabajadores al salario contenido en el artículo 123 constitucional.

En fecha posterior²² nuevamente la Suprema Corte tuvo oportunidad de pronunciarse sobre la constitucionalidad de una nueva propuesta de consulta popular, ahora respecto a si los ciudadanos estaban o no de acuerdo en mantener el Decreto de reformas a los artículos 25, 27 y 28 de la Constitución en materia de petróleo y energía eléctrica publicado el 20 de diciembre de 2013.

El Tribunal Constitucional Supremo del país encontró que el desahogo de la consulta de manera directa incidiría sobre los ingresos del Estado, pues por definición, cualquier industria estatal, y sobre todo la energética, proporciona recursos económicos para la satisfacción del interés colectivo.

En efecto, para la Corte el párrafo séptimo del artículo 27 constitucional, el cual fue modificado por el Decreto que reformó los artículos 25, 27 y 28 constitucionales, publicado en el Diario Oficial de la Federación

²⁰ Revisión de Constitucionalidad de la Materia de Consulta Popular 2/2014 <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/ejecutoria/25370>

²¹ A manera de ejemplo, la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014 (artículo 16, fracción III), prevé un beneficio para la devolución en caso de personas que adquieran diesel para su consumo final en las actividades agropecuarias o silvícolas. El requisito para tener derecho a este estímulo es que solamente lo podrán solicitar aquellas personas cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de veinte veces el salario mínimo general. Tal y como se advierte el salario mínimo es tomado en cuenta para dicha hipótesis.

Asimismo, el salario mínimo sirve como parámetro de retribución para servidores, como una unidad

para el otorgamiento de pensiones y prestaciones, para el pago de cuotas, para el pago de multas.

Otro ejemplo, en materia de ingresos fiscales —lo que es ingreso del Estado—, se encuentra en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en donde el salario mínimo es parámetro obligado para la determinación de cuáles son los ingresos que no pagarán impuestos, así como, las demás fracciones de dicho artículo señala como referente al salario mínimo en diversos montos.

²² Revisión de la Constitucionalidad de la Materia de la Consulta Popular 3/2014, de fecha 30 de octubre de 2014.

el 20 de diciembre de 2013, dispone “*Con el propósito de obtener ingresos para el Estado que contribuyan al desarrollo de largo plazo de la Nación, ésta llevará a cabo las actividades de exploración y extracción del petróleo y demás hidrocarburos mediante asignaciones a empresas productivas del Estado o a través de contratos con éstas o con particulares, en los términos de la Ley Reglamentaria.*”

De este enunciado jurídico el tribunal aprecia que el Constituyente Permanente instituyó una regla para la obtención de ingresos estatales provenientes de la exploración y extracción del petróleo y demás hidrocarburos, con lo cual se colma el supuesto prohibido previsto en el artículo 35, fracción VIII, numeral 3º, de la Constitución Federal, en el sentido de que las consultas no tendrán por objeto los ingresos del Estado.

Ambas sentencias fueron objeto de abiertos debates en los medios, pues algunos afirmaban que la Corte había mantenido una posición en extremo rigorista y, por otro lado, quienes apoyaron las decisiones adoptadas conforme a la interpretación asumida por el Tribunal Supremo.

De cualquier manera, el 20 de diciembre de 2019 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la reforma al artículo 35 de la Constitución Federal ampliando los supuestos de prohibición de la consulta popular. En tal reforma se estableció que no podía ser objeto de consulta popular “...el sistema financiero, ingresos, gastos y el Presupuesto de Egresos de la Federación...”.

Nuevamente, el artículo 35 citado fue objeto de una nueva propuesta el 05 de febrero pasado (2024) para que la parte transcrita quedara como sigue: “...el sistema financiero y fiscal, incluyendo sus bases, tasas y tarifas, y el Presupuesto de Egresos de la Federación...”. Esta propuesta se encuentra actualmente en discusión en el Congreso Federal, pero los conocedores afirman que, dados los tiempos electorales que se viven, será muy complicada su aprobación.

Como puede observarse de este breve repaso histórico, la consulta popular en materia fiscal y financiera en México viene a la baja. Va contra toda doctrina y tendencia nacional e

internacional en materia de participación ciudadana.

Conclusiones

Lo primero es advertir que resulta un campo completamente virgen el análisis de la participación ciudadana en el pago voluntario de los impuestos, por lo que los estudios empíricos que se tomaron en cuenta pretenden ser un paso adelante supliendo el vacío existente en la literatura jurídica fiscal.

Lo segundo es que de los estudios tenidos en cuenta en este artículo —unos relacionados con la participación de los ciudadanos en ámbitos comunitarios (vecinales), otros en ámbitos públicos, como los electorales y, en los presupuestos participativos— muestran que aquellos ciudadanos que participan de forma más activa en los quehaceres públicos son más proclives a la conciencia fiscal con relación a quienes no lo hacen.

Luego entonces, no parece haber mucho problema en extender las mismas conclusiones en el ámbito fiscal: si a los ciudadanos se les ofrecieran diversos mecanismos participativos, seguramente estarían más dispuestos al cumplimiento fiscal voluntario.

Por lo mismo, la creación y puesta en operación de instrumentos de participación ciudadana en asuntos públicos, resulta una estratégica insustituible para mejorar la conciencia fiscal y el cumplimiento voluntario en el pago de las contribuciones. Lo que queda pendiente es enumerar cuáles podrían eventualmente ser estos instrumentos participativos, pues dada la naturaleza de la materia, los tradicionales instrumentos de participación ciudadana deberán contener modulaciones.

A su vez, esto demuestra que estos instrumentos pueden ser alternativos a las auditorías y a las sanciones para influir en el comportamiento de los ciudadanos a la hora de cumplir con sus obligaciones tributarias. Dicho de otra manera: más que sanciones fiscales, lo que el Estado debe hacer es procurar y promover la participación ciudadana en ámbitos públicos, especialmente los fiscales.

Una última conclusión es que, de una revisión histórica, la participación ciudadana en el

campo financiero y fiscal (particularmente la figura de la consulta popular) ha dado pasos hacia atrás, pues las últimas reformas constitucionales no han hecho sino restringir en forma casi absoluta su práctica.

Empero, todavía hay espacio de otros instrumentos o mecanismos de participación distintos a la consulta popular que permitan incidir en forma positiva en la política fiscal nacional.

Participaron en este número

Agostino, Sol

Abogada, egresada de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República Oriental del Uruguay (UdelaR), con el título de grado Doctora en Derecho y Ciencias Sociales. Magíster en Tributaria por la Facultad de Ciencias Económicas de la UdelaR. Doctoranda en Derecho en la Facultad de Derecho de la UdelaR. Profesora Adscripta de la Facultad de Derecho de la UdelaR. Profesora Agregada (grado 4) del Instituto de Finanzas Públicas de la Facultad de Derecho de la UdelaR (Uruguay). Correo electrónico: agostinosol@hotmail.com

Aguilera Durán, Jesús

Profesor Investigador de Tiempo Completo en la Universidad Autónoma de Guerrero, Máster en Derechos Fundamentales por la Universidad de Granada, España, Maestro en Derecho y Doctor en Derecho y Globalización ante el Consejo Nacional de Humanidades, Ciencia y Tecnología (CONAHCYT) de México. Pertenece al Sistema Nacional de Investigadoras e Investigadores del CONAHCYT, Nivel 1; Reconocimiento de la Secretaría de Educación Pública del Gobierno de México como Profesor de Tiempo Completo vigente; cuenta con estancia de investigación en el Centro de Estudios Políticos y Constitucionales de España, experiencia docente en nivel Licenciatura y Posgrado. (México) Correo electrónico: jesusaguilera@uagro.mx

Albornoz, Juan José

Abogado (UBA); Especialista en Derecho Administrativo y Administración Pública (UBA); Profesor adjunto de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA y UNPAZ); Docente de la Maestría en Derecho Tributario y Derecho Financiero (UBA) y de la Maestría en Derecho Administrativo (UNPAZ); Juez de Primera Instancia a cargo del Juzgado Contencioso Administrativo, Tributario y de las Relaciones de Consumo N° 3. Correo electrónico: juaniosealbornoz@hotmail.com

Ávila, Irene del Valle

Abogada UBA. Orientación en Derecho Administrativo. Docente UBA. Diplomada en Igualdad y no Discriminación por la FDUBA. Especialista en Justicia Constitucional y Derechos Humanos por la Universidad de Bolonia. Oficial Mayor en el Juzgado Contencioso Administrativo, Tributario y de Relaciones del Consumo N° 24. Correo electrónico: iredvavila@gmail.com

Barrionuevo, Tomás Ignacio

Abogado UBA (Argentina), Docente en la materia Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA), Miembro del Observatorio Legislativo Argentino (OLEGISAR), Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Correo electrónico: tibarrionuevo96@gmail.com

Bohoslavsky, Juan Pablo

Investigador del CONICET en la Universidad Nacional de Río Negro (CIEDIS). Abogado, magíster en Derecho Empresario y doctor en Derecho. Defendió al Estado argentino en arbitrajes internacionales, participó en la estatización de Aguas y Saneamientos Argentinos (AySA) y fue su director representando al Estado nacional. Fue funcionario de la UNCTAD y Experto Independiente en deuda externa y derechos humanos de la ONU. Ha sido consultor de la CEPAL, la ACNUDH, PNUD y organizaciones de derechos humanos. Su foco de investigación reside en las intersecciones de las finanzas y los derechos humanos. Correo electrónico: juanpablobohos@gmail.com

Carmona Barrenchea, Verónica

Licenciada en Ciencias Políticas (UBA). Magíster en Derechos humanos, política fiscal y crisis financiera global en Europa y América (Universidad de Roma Unitelma Sapienza). Maestranda en

Políticas Sociales (UBA). Integrante de la Secretaría Letrada de Derecho Internacional de los Derechos Humanos del Ministerio Público de la Defensa de la CABA. Investigadora del Grupo de Trabajo Interdisciplinario “Derechos Sociales y Políticas Públicas”. Correo electrónico: vcarmona@mpdefensa.gob.ar

Castagnini, M. Belén

Abogada (UBA) Diploma de Honor. Especialización de Derecho Tributario en la misma Facultad (pendiente de presentación de trabajo final). Maestrando en Derecho Constitucional y Derechos Humanos en la Universidad de Palermo. Docente de “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho UBA. Secretaria del Observatorio de Derecho Financiero. Ha sido integrante de proyectos de investigación UBA-DECYT y UBACYT. Correo electrónico: mcastagnini@derecho.uba.ar

Cubillos González, Juliana

Candidata a doctora por su investigación dentro del proyecto GLOBTAXGOV, financiado por el European Research Council. Dicha investigación es llevada a cabo en el Institute of Tax Law and Economics de la Universidad de Leiden, donde se enfoca en la implementación de estándares fiscales internacionales en países en desarrollo y desarrollados. Juliana es abogada y especialista en tributación por la Universidad de los Andés (Bogotá) y posee un LLM en Tributación Internacional de la Universidad de Ámsterdam (UvA) y el Instituto Internacional de Documentación Fiscal (IBFD). Correo electrónico: j.cubillos.gonzalez@law.leidenuniv.nl

De Luca, Lorena Fabiana

Contadora Pública. Especialista en Procedimiento Tributario y Ley Penal Tributaria y Previsional (UNLaM) Docente Nivel Superior (UCES). Asesora tributaria, contable y laboral en empresas nacionales e internacionales. Titular del Estudio De Luca y Asociados. Autora de libros y artículos sobre temática laboral e impositiva. Consultora de la Editorial Errepar. Ex Consultora de la Dirección Nacional SINTyS dependiente del Consejo Nacional de Coordinación de Políticas Sociales de Presidencia de la Nación. Colaboradora en numerosos trabajos de investigación en el área impositiva y laboral. Correo electrónico: contadora.deluca@gmail.com

Donzelli, Belén Eliana

Abogada y Profesora en Ciencias Jurídicas egresada de la Pontificia Universidad Católica Argentina, Diplomada en Control y Gestión de Políticas Públicas de la Facultad Latinoamericana de las Ciencias Sociales, Especialista en Derecho Constitucional de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Cursó estudios de posgrado en Derecho Internacional de los Derechos Humanos en Estados Unidos e Italia. Profesora de grado. Correo electrónico: belen.donzelli@gmail.com

Dos Santos Freire, Ramiro J.

Abogado. A partir de marzo del año 2013 y hasta la actualidad se desempeña en el cargo de Defensor Oficial de Primera Instancia ante el Fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, al que accede por concurso público. En ese carácter, desarrolla el patrocinio jurídico de personas de bajos recursos económicos y de diversos colectivos en defensa de derechos sociales. Participa en diversos casos colectivos vinculados a la integración urbanística en la Ciudad de Buenos Aires, el acceso a la justicia, la defensa de la educación pública, el derecho a la vivienda digna, y la promoción de los derechos económicos, sociales y culturales. Ha sido Profesor de grado y posgrado en las Facultades de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, la Universidad del Salvador, y la Universidad de Avellaneda. Correo electrónico: rdossantos@mpdefensa.gob.ar

Ferrer, Francisco

Juez en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA, Magíster en Finanzas Públicas por la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP, Director de la Maestría en Derecho Administrativo de la Facultad de Derecho de la UNPSJB, Codirector de la Carrera de Especialización en Derecho Administrativo de la Facultad de Derecho de la CALP, Titular de Derecho de la Deuda Pública en la Maestría en Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho de la UBA, Titular de Administración Financiera en la Especialización de Derecho Administrativo de la Facultad de Derecho de la UCALP. Director del Suplemento Derecho Administrativo de La Ley Editorial-Thomson Reuters.

Fontana, María Florencia

Abogada graduada de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Maestrando en Derecho Financiero y Derecho Tributario (UBA). Docente de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA). Correo electrónico: fontana695@est.derecho.uba.ar

Freedman, Diego

Abogado (U.B.A.), Juez del Tribunal Oral de Menores nro. 2. Profesor adjunto interino, Departamento de Derecho Económico – Derecho Tributario, cátedra de la Dra. Fabiana Schafrik (U.B.A.), Ex consultor de UNICEF Argentina, Ex asesor de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, del Senado de la Nación y del Consejo de la Magistratura de la Nación. Ex Director de la Unidad de Derechos Humanos, Género, Trata de Personas y Narcotráfico del Consejo de la Magistratura de la Nación. Ex Secretario de la Dirección General de Capacitación y Escuela del Ministerio Público Fiscal de la Nación. Becario de C.E.J.A. Correo electrónico: diegofreedman@hotmail.com

Gamba, Diego Miguel

Abogado, con orientación en Derecho Tributario (UBA), Magíster en Derecho y Economía (UBA), Posgrado en Prevención de Lavado de Activos (UBA) y Posgrado sobre “Reglas Internacionales contra la Corrupción” (UCA). Docente de la Maestría en Derecho Tributario y Financiero (UBA) y en diversos programas ALA/CFT. Integrante del cuerpo docente del FATF Training Institute del GAFI. Actualmente a cargo de la División Dictámenes de Procedimiento Fiscal, Seguridad Social y Penal Tributario de la AFIP. Ex Director de Coordinación Internacional de la UIF. Ex Chief Compliance Officer. Ex consultor ALA/CFT. Ex Asesor del Directorio BCRA. Ex Asesor Jurídico Principal de la UIF. Correo electrónico: diego.miguel.gamba@gmail.com

Gamberg, Guillermina

Abogada (UBA). Doctora en Derecho Fiscal, Facultad de Derecho de la UBA. Magister en Derecho Tributario, Universidad Austral. Docente de grado y posgrado en la Facultad de Derecho de la UBA y en otras universidades nacionales y privadas. Secretaria de la Fiscalía de Primera Instancia n° 2 del fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA. Correo electrónico: Guillermina@gamberg.com.ar

Gorosito, María Virginia

Abogada (UCA). Magíster en Derechos humanos, política fiscal y crisis financiera global en Europa y América (Universidad de Roma Unitelma Sapienza). Maestranda en Problemáticas Sociales Infante-Juveniles (UBA). Secretaria Judicial de Políticas Públicas del Ministerio Público de la Defensa de la CABA. Correo electrónico: mvgorosito@mpdefensa.gob.ar

Guaita, Mariano R

Abogado por la Universidad de Buenos Aires (2008). Especialista en Derecho Administrativo Económico por la Universidad Católica Argentina (2012) y maestrando en Derecho Tributario por la misma universidad. Profesionalmente, se desempeña en el fuero Contencioso Administrativo Federal. En el pasado, se desempeñó en el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en el fuero

Contencioso Administrativo, Tributario y de las Relaciones de Consumo de esa jurisdicción, y asimismo en el sector privado. Ejerce la docencia en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires y en la Escuela del Cuerpo de Abogados del Estado de la Procuración del Tesoro de la Nación. Tiene diversas publicaciones sobre temas de su especialidad.

Guzman, Cristian Eduardo

Abogado UBA, Docente en la materia de Finanzas Públicas y Derecho Tributario UBA, Director de Legales de la Subsecretaría de Ingresos Públicos de la Municipalidad de Lanús. Correo electrónico: cristianguzman@derecho.uba.ar

Laplacette, Débora Adriana

Abogada UBA, Docente en la materia de Finanzas Públicas y Derecho Tributario en la UBA y de Finanzas Públicas en UNPAZ, Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Correo electrónico: deboralaplacette@gmail.com

Larios Campos, Andrea

Es economista por la Universidad Panamericana y maestranda en Economía por la Universidad Nacional Autónoma de México. Actualmente labora como investigadora en el programa de Justicia Fiscal de Fundar, donde se dedica al análisis de la política fiscal desde una perspectiva de derechos humanos y de género. Entre sus intereses de investigación destacan la justicia fiscal y la economía feminista. (México) Correo electrónico: andrea@fundar.org.mx

Larrañaga, Karina María

Abogada con orientación en Derecho Tributario y Empresarial por la Universidad de Buenos Aires. Especialista en Derecho Tributario por la misma Casa de Estudios. Magíster en Análisis Económico del Derecho y Políticas Públicas por la Universidad de Salamanca. Docente de Finanzas Públicas y Derecho Tributario de Grado y Postgrado de la Universidad de Buenos Aires y Universidad de José C. Paz. Correo electrónico: karinalarraaga@yahoo.com.ar

López López, Patricia

Doctora en Derecho por la Universidad Panamericana, Doctoranda en Derecho Tributario, Especialista en Derecho Tributario y en Derecho Tributario Internacional, todos por la Universidad de Salamanca, España. Especialista en Derecho Fiscal y Licenciada en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México. Profesora por Oposición de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. Ex Secretaría Técnica del Comité de Auditoría y de Recursos Humanos de Petróleos Mexicanos y Ex Subprocuradora de lo Contencioso y de Recursos Administrativos de la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal ORCID 0000-0002-1369-2013 (México). Correo electrónico: plopezl@derecho.unam.mx

Macchi, Sebastián

Abogado, egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, con orientación en derecho tributario. He cursado la Carrera de Especialización en Derecho Tributario, restando completar el trabajo final integrador. Me desempeño en una fiscalía en lo contencioso administrativo y tributario del Ministerio Público Fiscal de la CABA, y soy ayudante de segunda en dicha casa de estudios. Correo electrónico: sebastian.macchi@hotmail.com

Mamberti, María Emilia

Argentina. Abogada (UNLP); doctora en derecho y máster en derecho, Universidad de Columbia. Especialista en Derecho Administrativo (UBA). Máster en Estado de Derecho Global, Universidad de Génova. Coordina el programa de Justicia Fiscal en América Latina del Center for Economic and Social

Rights; y la Clínica de Acceso a la Información Pública de la UNLP. Correo electrónico: mmamberti@cesr.org

Matamoros, Mariana

Nacionalidad colombiana, es economista y contadora, con especialización en Econometría y estudios de maestría en Economía. Fue consultora en diferentes carteras del Estado y asesora en el Congreso de la República de Colombia. Actualmente se desempeña como investigadora principal de la Línea de Justicia Fiscal de Dejusticia. Sus áreas de interés incluyen política fiscal y política pública social. Correo electrónico: mmatamoros@dejusticia.org

Martinez Regino, Roberto

Doctor en Derecho y Globalización por la Universidad Autónoma del Estado de Morelos, México. Posdoctorado en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM) a través de CONACYT en el Programa de Posgrado Doctorado en Derecho. Profesor en la Universidad Autónoma del Estado de Morelos, México. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores Nivel I. Correo electrónico: regino_ct3@hotmail.com

Méndez Santolaria, Noelia

Realiza asesoramientos y consultorías desde la perspectiva de la economía feminista para diversas organizaciones. Es economista por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires (UBA) y maestranda en Economía en la misma casa de estudios y es parte de la International Association for Feminist Economics (IAFEE). Entre sus intereses de investigación se encuentran los estudios laborales, la macroeconomía, la economía del cuidado y la sostenibilidad de la vida.

Mora, Alejandro Julián

Abogado graduado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Docente de grado de las materias “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la UBA y de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Argentina (UCA). Profesor de “Derecho Administrativo y Procesal Tributario” de la Maestría de Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho de la UBA. Correo electrónico: alejandromora@derecho.uba.ar

Monrroy López, Beatriz

Dra. Beatriz Monrroy López posee un Doctorado en Derecho y Globalización con mención honorífica otorgado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la UAEM. Ha realizado una estancia de investigación en Buenos Aires, Argentina con el tema de tesis “Presupuestos participativos en los municipios del Estado de Morelos, como efectos de la globalización”. Miembro activo de la Asociación Civil Sumando Derechos y Restando Desigualdades A.C., cuya misión es la promoción y defensa de los derechos humanos. Catedrática en la Licenciatura en Derecho en modalidad Virtual y Presencial de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos. Ha participado como colaboradora y experta en contenido en la producción de asignaturas virtuales en materia tributaria, civil y fiscal. Ponente en eventos, conferencias, seminarios y Diplomados relacionados con los temas de Derechos Humanos, Presupuesto Público, comunidades indígenas, políticas públicas de las cuales tienen contribuciones literarias en las mismas áreas. (México). Abogada litigante en Derecho administrativo, familiar y civil. Correo electrónico: bety_monroy@hotmail.com

Mortara, María Liliana

Abogada -diploma de honor- (UBA). Maestranda en Derecho Tributario (UBA), Ayudante de Segunda en la cátedra Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Facultad de Derecho (UBA). Correo electrónico: lilianamortara@hotmail.com

Morveli Flores, Vera Lucía

Actualmente se desempeña como Asesora Legal en el Programa de Política y Gobernanza Ambiental de la Sociedad Peruana de Derecho Ambiental desde noviembre de 2023. Abogada de profesión, magíster por Georgetown University (USA) y ha sido becaria del programa internacional Fulbright. Cuenta con experiencia en fiscalización ambiental, elaboración de proyectos normativos y gestión pública en materia de cambio climático, en los sectores de hidrocarburos, forestal, transportes y saneamiento con más de 7 años de experiencia laboral en el campo ambiental, habiendo trabajado en instituciones públicas, privadas y en organizaciones internacionales como el Banco Mundial. Cuenta con publicaciones en materia de formalización minera, la aplicación de salvaguardas en mecanismos de Reducción de las Emisiones debidas a la Deforestación y la Degradación de los Bosques (REDD+), fiscalización y gobernanza ambiental. (Perú) Correo electrónico: vmorveli@spda.org.pe

Nava Escudero, Óscar

Licenciado en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México. Doctor en Derecho (sobresaliente "Cum Laude") por la Universidad Complutense de Madrid, España. Laboró en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en Petróleos Mexicanos, y en el Consejo de la Judicatura Federal. Autor de 4 libros y de más de 50 artículos sobre presupuesto, gasto público, Derecho Presupuestario, control de gasto, Derecho Financiero y derechos humanos. Conferenciante en Brasil, España, Argentina, Italia, Ciudad de México y en varias entidades federativas. Catedrático de la Barra Nacional de Abogados y de la Universidad Panamericana. Correo electrónico: onavae@hotmail.com

Nuñez, Luis Marcelo

Abogado y especialista en Derecho Tributario graduado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Completó un programa de Derecho Internacional en la Universidad de California (Davis), USA. Profesor adjunto por concurso de Finanzas Públicas y Derecho Tributario en la Facultad de Derecho (UBA). Profesor de Derecho Administrativo y Procesal Tributario en la Maestría en Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho, UBA. Co-autor de diversos libros y autor de otras publicaciones en materia tributaria y expositor en Jornadas y Seminarios de la especialidad. Investigador del Proyecto "Política Fiscal y Derecho Internacional de los Derechos Humanos", (UBACyT). Presidente de la Comisión de Derecho Tributario y Aduanero del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires. Codirector de cursos de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Director de la Comisión de Tributos Nacionales del Centro de Derecho Financiero y Derecho Tributario (UBA). Correo electrónico: lmn@pagbam.com, luisnunez@derecho.uba.ar

O'Donnell, Agustina

Doctora en Derecho Fiscal (UBA). Profesora Adjunta (int.) Derecho Tributario Facultad de Derecho (UBA). Profesora Titular Derecho Tributario Facultad de Ciencias Jurídicas (UCES). Correo electrónico: agusodonnell@hotmail.com

Oreggia Heiland, Axel Maximiliano

Abogado graduado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA) con diploma de honor. Docente de las materias Elementos de Derecho Civil y Derechos Humanos y Garantías (UBA). Correo electrónico: aoreggia@derecho.uba.ar

Ortega Maldonado, Juan Manuel

Abogado, maestro y doctor por la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), doctor en Derecho (Universidad Complutense de Madrid), Diplomado en el Sistema Impositivo de los Estados Unidos (Universidad George Washington) Profesor investigador de tiempo completo, titular C, en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos.

Pertenece al Sistema Nacional de Investigadores, nivel II. Ha sido invitado a impartir cursos de nivel maestría y doctorado en la Facultad de Derecho de la UNAM; en la Universidad de las Américas, Puebla; Universidad Anáhuac, etcétera. Ha sido asesor de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. (México). Correo electrónico: juan.ortegama@uaem.edu.mx

Petraglia, María Carolina

Abogada (UBA), Especialista en Derecho Tributario (UBA), Ayudante de Segunda en la cátedra Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Facultad de Derecho (UBA), Adjunta en Derecho Tributario y Finanzas Públicas (Universidad de Palermo), autora de diversos artículos de la especialidad. Correo electrónico: mariapetraglia@derecho.uba.ar

Pérez, Daniel G

Doctorando por la Universidad de Buenos Aires en el área de Tributación, Máster Universitario en Dirección y Gestión de los Sistemas de Seguridad Social por la Universidad de Alcalá de Henares de España, Especialista en Derecho Tributario por la Universidad de Buenos Aires y maestrando en el mismo ámbito, Especialista en Derecho Constitucional Profundizado por la Universidad de Buenos Aires; ha finalizado diversos posgrados en el área de Tributación en Universidades tanto de España como de Holanda. Actualmente se desempeña como asesor y consultor en materia de Derecho Tributario y Previsional en “Daniel G. Pérez, Marcela A. Fiocco & Asociados”; es Coordinador de la Comisión de Tributación de la Seguridad Social del Departamento de Política Tributaria de la UIA; Profesor de posgrado en la Universidad de Buenos Aires, Universidad Católica Argentina, Universidad Nacional de Salta, Universidad Siglo XXI de la Provincia de Córdoba; integrante del cuerpo docente del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario; conferencista, autor de libros, trabajos premiados y de artículos de la especialidad en publicaciones técnicas. Correo electrónico: dperez@estudioperezfiocco.com.ar

Piatti de Barros Lobo, Diana

Abogada. Máster en Derecho Tributario por la Universidad de París 1 – Panthéon-Sorbonne. Profesora del Postgrado del IBMEC-Brasilia. (Brasil) Correo electrónico: dlobo@mmso.com.br

Protto, Carlos

Magister en Gestión Fiscal por la Université Libre de Bruxelles. Director de Relaciones Tributarias Internacionales en Argentina. Miembro del Comité de Expertos en Cooperación Internacional en materia Fiscal de las Naciones Unidas; representante de la República Argentina ante el Marco Inclusivo/Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y miembro del Consejo de Dirección de dicho órgano; Negociador de los convenios para evitar la doble imposición de la República Argentina.

Revilla, Pablo José María

Doctor en Derecho (Facultad de Derecho, UBA); Master en Impuestos (Boston University); Especialista en Tributación (Facultad de Ciencias Económicas, UBA), Abogado, diploma de honor (Facultad de Derecho, UBA). Secretario de la Procuración General de la Nación en el área de Derecho Público (Administrativo y Tributario). Profesor titular regular de “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho (UBA) y de la Universidad Nacional de La Pampa. Subdirector de la Carrera de Especialización en Derecho Tributario y subdirector del Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario, ambos de la Facultad de Derecho (UBA). Docente de las siguientes Maestrías y Postgrados en Derecho Tributario dictadas en la Ciudad de Buenos Aires: Facultad de Derecho (UBA), Católica Argentina, Universidad Torcuato Di Tella, Universidad de Belgrano. Correo electrónico: pjmrevilla@yahoo.com.ar

Rodriguez, Franco Javier

Abogado egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires y Magíster en Derecho Tributario por la Universidad Torcuato Di Tella. Es docente de grado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires y de la UCEMA. Se ha desempeñado como relator de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y, actualmente, en el Área de Derecho Público de la Procuración General de la Nación (Administrativo y Tributario). Correo electrónico: frodrigueztriocci@gmail.com

Rodríguez Lamas, Nicolás

Abogado, graduado en la Universidad de Buenos Aires, Especialista en Derecho Penal por la Universidad Torcuato Di Tella, Magíster en Tributación y Gestión Presupuestaria Local por la Universidad de Castilla-La Mancha; Docente de grado (UBA y UNPAZ); Integrante del Observatorio de Derecho Financiero; Secretario de Primera de Instancia de la Fiscalía Nacional en lo Criminal y Correccional Federal N° 10. Correo electrónico: nrodriguezlamas@derecho.uba.ar.

Rosas Navarro, Santiago

Licenciado y Maestro en Derecho por la Universidad Autónoma del Estado de Morelos, actualmente Doctorando del programa de Derecho y Globalización de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la UAEM, Cuernavaca Morelos, México. Socio Fundador y líder de la comisión para la atención de grupos sociales con discapacidad de la Asociación Civil "Sumando Derechos Restando Desigualdades A.C. Correo electrónico: lic.ronal.santiago@hotmail.com

Schafrik, Fabiana H.

Abogada (UBA), Especialista en Derecho Tributario (UBA) y Doctora en Derecho con orientación en Derecho Constitucional (UBA). Jueza de la Sala I de la CCATyRC de la CABA, y consejera del CMCABA como representante del estamento judicial. Profesora Titular de Cátedra por concurso en la asignatura "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" de la Facultad de Derecho de la UBA, profesora de la Maestría en Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho de la UBA, y docente en otras Universidades del país. Co-coordinadora de la Comisión de Género y Derecho Financiero del CEDFyDT. Se desempeña como investigadora y ha sido directora de Proyectos de Investigación UBA-DECYT, Co-directora del proyecto UBACyT. Autora de libros, y numerosos artículos; expositora en numerosos congresos y actividades académicas tanto a nivel nacional como internacional. Correo electrónico: schafrik@derecho.uba.ar

Seabra de Godoi, Marciano

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Pontificia Universidad Católica de Minas Gerais; Profesor Visitante de la Universidad Autónoma de Madrid (2022); Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad Complutense de Madrid; Master en Derecho Tributario por la Universidad Federal de Minas Gerais; Fundador y Coordinador del Grupo de Investigación Finanzas Públicas, Igualdad y Democracia (Belo Horizonte, Minas Gerais); Fundador y Vicepresidente del Instituto de Estudios Fiscales (Belo Horizonte, Minas Gerais); Coordinador del Proyecto de Extensión Universitaria Educación Fiscal en las Escuelas de Enseñanza Básica de la Región Metropolitana de Belo Horizonte (Pontificia Universidad Católica de Minas Gerais). Abogado. Correo electrónico: m.godoi@rolim.com

Sepúlveda Carmona, Magdalena

Directora Ejecutiva de Global Initiative for Economic, Social and Cultural Rights (Iniciativa Global por los Derechos Económicos, Sociales y Culturales). También es miembro de la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT). De 2008 a 2014 fue la Relatora Especial de las Naciones Unidas sobre la extrema pobreza y los derechos humanos. Publicó

numerosos artículos sobre derechos humanos, política fiscal, pobreza, género y desarrollo. Realizó un doctorado en Derecho Internacional en la Universidad de Utrecht (Holanda), una maestría en Derechos Humanos en la Universidad de Essex (UK) y una diplomatura en Derecho Constitucional Comparado en la Universidad Católica de Chile.

Sevilla Bernabéu, Benjamín

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Valencia (España). Miembro del Grupo de Estudios Tributarios Internacionales, Constitucionales y Comparados (Grupo ETICCs). Correo electrónico: benjamin.sevilla@uv.es

Toledo Pires de Oliveira, Phelippe

Investigador visitante senior de la Universidad de Economía y Negocios de Viena (2021-2022). Doctor y Máster en Derecho Económico, Financiero y Tributario por la USP. Ex Procurador General Adjunto de la Hacienda Nacional. (Brasil) Correo electrónico: phelippe.oliveira@pqfn.gov.br

Uprimny, Rodrigo

Abogado con maestría (DEA) en Sociología del Desarrollo de la Universidad París I (IEDES) y doctorado en Economía de la Universidad Amiens. Profesor y catedrático emérito de la Universidad Nacional de Colombia y profesor visitante de varias universidades. Fue miembro de la Comisión Internacional de Juristas y del Comité DESC de Naciones Unidas 2015-2022. Es cofundador de Dejusticia y actualmente investigador senior de la entidad en la línea de justicia fiscal. Sus áreas de interés son especialmente derechos humanos y en particular DESC, justicia transicional, sistema judicial y política de drogas, temas en los cuales ha publicado varios artículos y libros, como autor o coautor. (Colombia) Correo electrónico: ruprimny@dejusticia.org

Urresti, Patricio E.

Abogado (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Docente de grado y de posgrado (UBA). Profesor de posgrado (UNLaM, UNTREF, UNMDP, UCA, entre otras). Exsecretario letrado de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fiscal de Primera Instancia en el fuero CAyT de la CABA. Correo electrónico: patriciurr@yahoo.com.ar

Velasco Berrezueta, Luis Antonio

Master en Administración Tributaria, IAEN, Ecuador; Master en Dirección Financiera, EOI, España; Ingeniero en Finanzas, Contador Público Autorizado, PUCE, Ecuador; Diplomado en Alta Dirección Pública, INCAE, Costa Rica. Funcionario de la AT Ecuador desde 2002, con experiencia en asuntos fiscales y tributarios, Jefe Nacional de Asistencia, Cobro y Jurídico de Grandes Contribuyentes, SRI, Ecuador, Líder del Programa de Cumplimiento Cooperativo. Director Financiero, Director Zonal (9-provincia capital). Gerente Seguro de Depósito y de Aseguradoras, Fondo de Liquidez. Docente invitado Maestría en Finanzas Públicas, UTA, Ambato. (Ecuador). Correo electrónico: lavelasco@sri.gob.ec , luisantoniovelasco@hotmail.com

Venlavicius, María Julia

Abogada UBA, Especialista en Administración de Justicia y Especialista en Discapacidad y Derechos por la UBA, Docente en la materia Finanzas Públicas y Derecho Tributario UBA, Docente en la materia Derecho Constitucional en la Universidad Nacional del Oeste, Directora de Administración de Juicio por Jurados del Consejo de la Magistratura de la CABA. Correo electrónico: jvenlavicius@derecho.uba.ar

Viar, Ludmila A.

Doctora en Derecho por la Universidad de Buenos Aires. Magíster en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica Argentina. Docente en la Universidad de Buenos Aires y en la Pontificia Universidad Católica Argentina. Correo electrónico: ludmilaviar@gmail.com

Vidal, Gladys V

Abogada Esp. en D. Tributario y doctoranda en D. Fiscal (UBA). Prof. Adjunta de Finanzas Públicas y Derecho Tributario y docente de posgrado en la Maestría en D. Financiero y Tributario, Facultad de Derecho -UBA. Prof. Titular I, Facultad de Derecho, Univ. de Palermo. Docente de posgrado en diversas universidades del país. Autora de ensayos y artículos sobre la materia tributaria. Disertante en jornadas y cursos sobre la especialidad. Miembro de la Comisión Académica de la Maestría en D. Financiero y Tributario y co-coordinadora de la Comisión de Género y D. Financiero del CEDTF, Facultad de Derecho-UBA. Secretaria Letrada de la Procuración General de la Nación. Correo electrónico: GVVidal@mpf.gov.ar

Villena, César

Doctorando en Filosofía y Letras, área Historia (U.B.A), Máster en Derecho & Economía (U.B.A), Máster en Energía (CEARE-U.B.A), Abogado (U.B.A.) y Licenciado en Historia (U.B.A). Profesor adjunto, Departamento de Ciencias Sociales- Elementos de Análisis Económico y Financiero (U.B.A). Profesor adjunto, Departamento de Ciencias Jurídicas y Sociales, Introducción a la Economía (U.N.Paz). Jefe de Trabajos Prácticos, Departamento de Ciencias Jurídicas y Sociales, Economía Política, Finanzas Públicas y Derecho Tributario (U.N.Paz). Correo electrónico: octubre2110@hotmail.com

Yaryura, María Emilia

Máster en Derecho Tributario (Universidad Torcuato Di Tella). Abogada con diploma de honor (U.B.A.). Actualmente cursa el Máster en Estudios Avanzados en Derecho Público en la Universidad Carlos III de Madrid, España. Docente, Departamento de Derecho Económico y Empresarial, Finanzas Públicas y Derecho Tributario (U.B.A). Correo electrónico: mevaryura@gmail.com

OTROS NÚMEROS DISPONIBLES



Encontralos en [Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero](#)

