

Ejercicio de la objeción de conciencia fiscal frente a la Ley 27.610 de aborto

Silvia Marrama¹

Publicado en Revista Temas de Derecho Administrativo, Julio 2021. Dir. Carlos F. Balbín. Edit. Erreius.

Índice. 1. Introducción. 2. La objeción de conciencia tributaria. 3. Proyecto de ley N° 1597-D-2021. 4. Conclusión

1. Introducción

La sanción de la ley N° 27.610 de aborto reviste inusitada y ostensible gravedad y contradice las convicciones íntimas de la mayoría de los argentinos². Diversos oradores en las “Jornadas de Exposiciones sobre el proyecto de legalización de la interrupción voluntaria del embarazo”, así como los promotores de la Campaña por el aborto legal, seguro y gratuito, y también varios periodistas, repitieron incansablemente la frase “la ley de aborto no obliga a nadie”. Lo cierto es que la ley obliga a los contribuyentes argentinos a afrontar sus costos, y que su objeción de conciencia tributaria no se encuentra reconocida en el texto aprobado por el Congreso de la Nación.

En el debate previo a su sanción se han señalado como posibles objetores de conciencia a los profesionales del área de la salud humana y el arte de curar; a las instituciones públicas o privadas de prestación de servicios de salud y a su personal administrativo; y a los padres y a los docentes de establecimientos de enseñanza pública de gestión pública y privada. Corresponde agregar a la lista señalada a las obras sociales y empresas de medicina prepaga y a sus afiliados³; y a los contribuyentes, dado que la controvertida ley 27.610 obliga al Estado argentino a destinar recursos públicos para dar fin de modo arbitrario a la vida de los niños por nacer, recursos fiscales que provienen en su mayoría de los tributos.

En efecto, el art. 12 de la ley 27.610 -referido a la cobertura y calidad de las prestaciones-, dispone que el sector público de la salud, las obras sociales, el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, las entidades de medicina prepaga, y todos los agentes y organizaciones que brinden servicios médico-asistenciales

¹ La autora es Abogada-Mediadora, Doctora en Ciencias Jurídicas, Magister en Desarrollo Humano, Profesora Superior en Abogacía, Especialista en Derecho Tributario. Especialista en Gestión de Bibliotecas. Miembro del Instituto de Bioética de la Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas. Investigadora categorizada conforme “Programa de incentivos a docentes investigadores Dec. 2427/93”. Profesora asociada ordinaria a cargo de la cátedra de Derecho Público y Privado en la Universidad Autónoma de Entre Ríos (UADER). Profesora en la Maestría de Derecho Tributario y en la Especialización en Derecho de Familia en la Pontificia Universidad Católica Argentina “Santa María de los Buenos Aires” (PUCA). ORCID ID <http://orcid.org/0000-0002-2473-6448>

² Alan Soria Guadalupe. Crece el número de personas que rechazan la legalización del aborto, según una encuesta, publicado en La Nación, 29/12/2020, disponible en <https://www.lanacion.com.ar/politica/crece-numero-personas-estan-legalizacion-del-aborto-nid2513607/> Fecha de consulta: 30/12/2020.

³ Me he referido a este tema en MARRAMA, Silvia. *Fecundación in vitro y derecho: nuevos desafíos jurídicos*. SCALA, Jorge (pról). Paraná: Dictum, 2012. Capítulo V.

a personas afiliadas o beneficiarias, deben incorporar la cobertura integral y gratuita del aborto, e incluye su práctica en el Programa Nacional de Garantía de Calidad de la Atención Médica y en el Plan Médico Obligatorio con cobertura total, junto con las prestaciones de diagnóstico, medicamentos y terapias de apoyo.

Cabe destacar que se encuentran en trámite diversos planteos de inconstitucionalidad de la ley de aborto N° 27.610 y dos proyectos de ley de autoría del Diputado Francisco Sánchez -entre otros- que promueven la derogación de esa ley⁴. En este marco, el mismo Diputado Sánchez presentó el Proyecto de ley N° 1597-D-2021 que propone modificar lo establecido en el art. 12 de la ley N° 27.610 como un medio para limitar los daños que la ley de aborto genera. En particular, el proyecto abre la posibilidad para los contribuyentes argentinos de no contribuir con el financiamiento de las prácticas abortivas mediante el ejercicio de la objeción de conciencia tributaria.

2. La objeción de conciencia tributaria

El derecho de objeción de conciencia se encuentra reconocido en diversas constituciones europeas y americanas -tales como España y Portugal, Ecuador, Paraguay, Brasil y Colombia-, y prohibida en la de Venezuela y en el Código Penal de Cuba⁵.

En el ordenamiento jurídico argentino, su fundamento constitucional se halla en los artículos 14 *in fine*, 19 y 36 de la Constitución Nacional, si bien el texto constitucional no reconoce expresamente este derecho. La Corte Suprema de Justicia de la Nación lo ha definido como “el derecho a no cumplir una norma u orden de la autoridad que violente las convicciones íntimas de una persona, siempre que dicho incumplimiento no afecte significativamente los derechos de terceros ni otros aspectos del bien común”⁶.

El derecho de objeción de conciencia se enraiza -tal como he sostenido en otra publicación⁷-, en el derecho a la libertad de cultos y de conciencia, reconocidos en diversos tratados internacionales de derechos humanos, tales como la Convención Americana de Derechos Humanos - Pacto de San José de Costa Rica- en su artículo 12, la Declaración Universal de Derechos Humanos en su artículo 18, la Convención para la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación Racial en su artículo 5, el Convenio Europeo de Derechos Humanos en su artículo 9, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en su artículo 10, la Carta Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos -Carta de Banjul- en su artículo 8, la Convención Iberoamericana de Derechos de los Jóvenes en su artículo 12, entre otras. El Comité de Derechos Humanos de las Naciones Unidas -órgano que supervisa la aplicación del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos- entiende que “en el Pacto no se menciona explícitamente el derecho

⁴ Proyectos de ley de autoría del Diputado Francisco Sánchez: Expte. N° 792-D-2021, publicado en el trámite parlamentario N° 15 del 18/03/ 2021 y Expte N° 6811-D-2020, publicado en el trámite parlamentario N° 199 del 15/01/2021.

⁵Cfr. NAVARRO FLORIA, Juan G. Cambios en la protección jurídica de la objeción de conciencia. Relación general en el XVI Coloquio del Consorcio Latinoamericano de Libertad Religiosa, Hernandarias, Paraguay, 2016. Cit. por PADILLA, Norberto. “Proyecto de ley: “aborto libre y seguro”, para la conciencia, coacción y unanimidad forzadas”. *elDial.com* – DC2511, 07/05/2018.

⁶Cfr. considerando 12 del voto de Cavagna Martínez y Boggiano en CSJN. Bahamondez, Marcelo s/ medida cautelar, 06/04/1993. Fallos: 316:479.

⁷Cfr. MARRAMA, Silvia. “Objeción de conciencia tributaria por cuestiones bioéticas”, en *Fronteiras e horizontes atuais da Ética na pesquisa, realizada em homenagem ao professor Dr. Monsenhor Urbano Zilles*, en prensa.

a la objeción de conciencia pero el Comité cree que ese derecho puede derivarse del art. 18”⁸.

La jurisprudencia de los tribunales supranacionales de protección de los derechos humanos no es prolífera respecto de este derecho. La Corte Interamericana de Derechos Humanos no se ha pronunciado expresamente, mientras que la Comisión Interamericana señaló -en el caso *Christián Daniel Sahli Vera y otros v. Chile*- que la Convención Americana no reconoce ni menciona expresamente el derecho de objeción de conciencia, y que la jurisprudencia internacional de derechos humanos reconoce la condición de objetor de conciencia sólo en aquellos países que prevén dicha condición en sus leyes nacionales⁹. Por su parte, la Gran Sala del Tribunal Europeo de Derechos Humanos realizó en el caso *Bayatyan v. Armenia* una interpretación amplia del artículo 9 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, y entendió que comprende el derecho a la objeción de conciencia, y que su reconocimiento no depende de las disposiciones normativas internas del Estado¹⁰.

El ejercicio de la objeción de conciencia tributaria, también denominada desobediencia o resistencia fiscal, hunde sus raíces en la consideración de la dimensión ética de las finanzas públicas¹¹, y se funda en la convicción íntima del contribuyente respecto de la injusticia de un tributo.

Los requisitos que determinan la justicia de un tributo se establecen en función de su causa material, formal y final, de la legitimación que ostente quien lo impone, y de su proporcionalidad, en su cuantía, a la capacidad económica de quienes han de pagarlo.

De entre los requisitos enunciados, el más relevante es el de la causa final. Higuera desdobra la causa final de los tributos en: a) el primer fin de la recaudación fiscal debe ser la obtención de los recursos imprescindibles para llevar a la práctica las exigencias del bien común concreto de la comunidad, b) el fin secundario es el logro de una equitativa redistribución de la riqueza y de las rentas entre todos los miembros de la comunidad, y c) en tercer lugar considera como causa final válida el empleo de la tributación como instrumento de política económica¹².

Dado que en este trabajo me refiero a la objeción de conciencia tributaria frente a la ley N° 27.610, me enfocaré en la negativa o abstención de pagar un tributo fundada en su causa final primaria, es decir, en que las convicciones íntimas del contribuyente se oponen al destino que la norma asigna a lo recaudado, es decir, la realización de abortos.

La objeción de conciencia tributaria se ejerce mediante una omisión de pago de la obligación frente al Estado que la impone. Teniendo en cuenta la causa final primaria, cabe distinguir entre el tributo cuya recaudación se destina directa e íntegramente al

⁸Cfr. COMITÉ DE DERECHOS HUMANOS DE LAS NACIONES UNIDAS. Observación general N° 22. El derecho a la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión. Art. 18, punto 11. https://conf-dts1.unog.ch/1%20SPA/Tradutek/Derechos_hum_Base/CCPR/00_2_obs_grales_Cte%20DerHum%20%5BCCPR%5D.html#GEN22 Fecha de consulta: 26/06/2019.

⁹Cfr. COMISION IDH. Sentencia *Christián Daniel Sahli Vera y otros v. Chile*, del 10 de marzo de 2005. (Informe N° 43/05, caso 12.219). <https://www.cidh.oas.org/annualrep/2005sp/CHILE.12219sp.htm> Fecha de consulta: 23/06/2019.

¹⁰Cfr. TEDH. Sentencia *Bayatyan v. Armenia*, del 7 de julio de 2011. (Application N° 23459/03). <http://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?library=ECHR&id=001-105611&filename=001-105611.pdf> Fecha de consulta: 23/06/2019. Traducción propia de la versión en inglés.

¹¹Cfr. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. “El desarrollo actual del Derecho Financiero en España”. *Crónica tributaria*, ISSN 0210-2919, N° 78, 1996, págs. 181-189.

¹²Cfr. HIGUERA, Gonzalo. *El pago de los impuestos*. Madrid: Edica S.A., 1978. Colección Cuadernos BAC N° 13. Pág. 9.

financiamiento de actividades contrarias al bien común, de aquellos cuya recaudación financia el presupuesto general del Estado, comprensivo de dichas actividades. Sólo en el primer supuesto es legítimo oponerse al pago íntegro del tributo, mientras que en el segundo, sólo es lícito deducir o detraer una parte del pago, que debe ser concreta y mínima.

3. Proyecto de ley N° 1597-D-2021¹³

El 21 de abril de 2021 fue presentado por Mesa de Entradas de la Cámara de Diputados de la Nación el Proyecto de ley Expediente N° 1597-D-2021, de autoría del Diputado Francisco Sánchez, a quien acompañan con su firma los Diputados Juan Aicega, Hernán Berisso, Gabriel Frizza y David Schlereth. Este valioso proyecto, en caso de convertirse en ley, posibilitará a los contribuyentes argentinos el ejercicio de la objeción de conciencia tributaria respecto de la ley de aborto sancionada el 30 de diciembre de 2020.

El proyecto fue elaborado en base a una propuesta de la ciudadanía, y publicado como anteproyecto durante 15 días en el Portal de Leyes Abiertas de la página web de la Honorable Cámara de Diputados - plataforma de elaboración colaborativa de normas-.

Con la finalidad de posibilitar el efectivo ejercicio de la objeción de conciencia tributaria de los contribuyentes argentinos frente a la ley de aborto, el Proyecto de ley N° 1597-D-2021 prevé la creación de un fondo de financiamiento de las prácticas abortivas habilitadas por la ley, que se integre con las contribuciones anuales especiales de toda persona humana o jurídica que “esté vinculada o sea favorable a la promoción de las políticas públicas del aborto establecidas en la Ley 27.610” (cfr. Fundamentos del Proyecto).

Los fundamentos del proyecto resaltan la situación de emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social -declarada mediante Ley N° 27.541- que atraviesa Argentina, prorrogada en su aspecto sanitario mediante Decreto N° 260/2020 PEN en razón de la pandemia por COVID-19. En este contexto y fundado en estadísticas oficiales, los autores del proyecto entienden que resulta “contradictorio que el esfuerzo fiscal de los argentinos se oriente al financiamiento de una práctica que no representa en absoluto una prioridad en materia de salud pública”. Destacan asimismo la afectación presupuestaria del sistema de salud que la incorporación de las prácticas abortivas al Plan Médico Obligatorio acarrea. Por estas razones entienden que “la creación de un fondo de afectación específica al cumplimiento de la ley 27610, no solamente cumple el objetivo esencial de respetar la objeción de conciencia tributaria de los contribuyentes que no quieran sufragar el aborto, sino que también permite que se mantengan las prestaciones y coberturas de salud vigentes, de modo que éstas no se vean afectadas por las distorsiones que hemos señalado, y que terminan afectando a todos los usuarios del sistema de salud”.

En efecto, el proyecto dispone la creación de un “Fondo de Financiamiento Ley 27.610” con el objeto de financiar los gastos que demande la aplicación de la ley en los sistemas públicos de salud Nacional y de las Provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, las Obras Sociales enmarcadas en la ley 23.660 y en la ley 23.661, el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados -creado por ley 19.032-, las Obras Sociales de las Fuerzas Armadas y de Seguridad, las Obras Sociales del Poder Legislativo y Judicial y las comprendidas en la ley 24.741, de Obras Sociales Universitarias (cfr. art. 1).

¹³ Proyecto de ley Expediente N° 1597-D-2021, publicado en Trámite Parlamentario N° 36.

La integración del Fondo estará constituida exclusivamente con una contribución especial y anual -cuyo monto se fija para el año 2021 en el art. 5-.

La contribución especial es un tributo que persigue objetivos particulares y que, si bien recae exclusivamente sobre algunos contribuyentes, beneficia directa e indiscriminadamente a muchos sujetos¹⁴. El sistema tributario argentino sólo prevé la afectación directa de lo recaudado a un destino específico mediante contribuciones especiales¹⁵.

La contribución especial anual proyectada deberá ser abonada por: inc. a) las personas humanas que tengan domicilio en el país; inc. b) las personas humanas que no tengan domicilio en el país y que requieran los servicios previstos en la Ley N° 27.610; inc. c) las personas jurídicas cuyo objeto social o actividad esté vinculado a la promoción del aborto provocado, la identidad de género, la diversidad corporal o los derechos sexuales y reproductivos con perspectiva de género; inc. d) las personas humanas, jurídicas y cualquier otro tipo de entidades que no estén incluidas en los incisos a), b) y c) pero que opten voluntariamente a ser contribuyentes de este Fondo (cfr. art. 2). Se contemplan de este modo el supuesto de las mujeres extranjeras que soliciten la realización de un aborto en nuestro país, “caso en el que se las considera sujetas a la contribución, por lo menos en una oportunidad en la que deben hacer el aporte antes de las intervenciones previstas”; el supuesto de las personas jurídicas cuyos objetos sociales y actividades se encuentren vinculados con la promoción del aborto provocado en los términos de la ley 27.610; y, tal como sucede en todos los fondos establecidos por ley, “se permiten en su integración aportes voluntarios por parte de quienes no estén comprendidos en los requisitos” (cfr. Fundamentos del Proyecto).

El proyecto, que tiene una fuerte raigambre constitucional, respeta la competencia concurrente entre Nación y Provincias en materia de salud pública, al establecer que lo recaudado en virtud de la contribución especial proyectada se distribuirá conforme al criterio de “coberturas de abortos que se practiquen en cada jurisdicción, así como para las acciones de los planes de Maternidad vulnerable, en especial a las de atención a mujeres que hayan sufrido secuelas físicas o psíquicas producto de la realización de un aborto” (cfr. Fundamentos del Proyecto).

La objeción de conciencia tributaria se incorpora en el art. 4 del Proyecto, a modo de excepción de la contribución especial establecida en el art. 2. Los sujetos exceptuados son tanto las “personas humanas como jurídicas cuyas convicciones morales, éticas, religiosas o científicas, o ideario institucional resultan contrarias a la aplicación de la Ley 27.610, quienes tienen derecho a la objeción de conciencia”, y para cuyo ejercicio “basta la simple manifestación de voluntad por parte del objetor. El silencio se presume como manifestación tácita de la voluntad a los efectos de ejercer la objeción de conciencia” (cfr. art. 4).

¹⁴ Cfr. CSJN, “Banco Hipotecario Nacional causa Municipalidad de la Ciudad de Rafaela”, Fallos, 304:737.

¹⁵ Me refiero al siguiente criterio de clasificación de los tributos: “El impuesto es un tributo no vinculado, en el sentido de que su obligación tiene como hecho generador una situación totalmente independiente de la actividad que despliega el contribuyente como del propio Estado. La tasa tiene como hecho generador una prestación efectiva (o potencial) de un servicio o actividad estatal concreta que beneficia (real o potencialmente) al contribuyente. Por último, la contribución es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador los beneficios derivados de actividades estatales”. ALTAVILLA, Cristian. El sistema tributario argentino. Breve consideración sobre su evolución y situación actual. Revista de la Facultad, Vol. X N° 2. NUEVA SERIE II (2019) 171 – 200.

El proyecto garantiza el respeto por las convicciones de los contribuyentes objetores respecto de la ley de aborto y su ejercicio efectivo. En efecto, se encuentra proyectada en el art. 8 la prohibición de afectar otros recursos fiscales para el financiamiento de las prácticas establecidas en la ley 27.610, dado que aquellos se originan en su mayoría en lo recaudado en virtud de los tributos. El autofinanciamiento del sistema garantiza entonces la efectividad del ejercicio de la objeción de conciencia, al prescribir el proyecto que la única fuente de recursos para financiar las prácticas abortivas es la contribución especial anual.

En el mismo sentido, el proyecto, al reemplazar el art. 12 de la Ley 27.610, suprime la cobertura de sus prestaciones del Plan Médico Obligatorio y “excluye a las empresas de medicina prepaga de la obligación de brindar la cobertura, debiendo quienes quieran realizarse un aborto en el sistema privado en los términos de la Ley 26.710, sufragarlo con su dinero, o bien acudir al sistema público, que se financia con el fondo que proponemos”. “La cobertura queda solamente determinada para los sistemas públicos de salud nacional y provinciales, y para las obras sociales nacionales mencionadas en el nuevo artículo 12”, con la finalidad de “no obligar a quienes no quieran financiar las prácticas de la ley 27.610 y además, para otorgar prioridad a los riesgos sanitarios necesarios o urgentes y a las causas de mayor mortalidad” (cfr. Fundamentos del Proyecto).

El artículo 4 proyectado, en su último párrafo también exceptúa de la contribución especial anual a las personas humanas que acrediten la falta de capacidad contributiva, quienes podrán obtener a tal fin un certificado de exención anual. “Al margen de que siempre debe atenderse a la capacidad contributiva del sujeto del impuesto como límite al poder de imposición del Estado... creemos que la exigencia del pago de un tributo para financiar el aborto se vuelve doblemente irrazonable en el contexto de un Estado que no puede garantizar los servicios más básicos a toda la población” (cfr. Fundamentos del Proyecto). De modo coherente con sus fundamentos, el proyecto garantiza así el respeto de las convicciones de los contribuyentes que no desean ser objetores pero que por otra parte no pueden afrontar el pago del tributo por carecer de capacidad contributiva.

4. Conclusión

Ante la sanción de la ley N° 27.610, que impone a los argentinos deberes contrarios a los dictados de su conciencia, se erige el derecho de no obedecer. Los contribuyentes pueden ejercer este derecho mediante la objeción de conciencia tributaria, para evitar contribuir al financiamiento de actividades reñidas con el bien común, en particular aquellas que, como el aborto, vulneran directamente el derecho a la vida de las personas en las etapas iniciales de su vida.

El proyecto comentado cuenta con una sólida fundamentación constitucional y, de sancionarse, garantizaría el efectivo ejercicio del derecho de objeción de conciencia tributaria de los contribuyentes argentinos. Que sea ley.