

LA RELACIÓN ENTRE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LA DISCAPACIDAD A LA LUZ DE LA CONVENCION DE LOS DERECHOS DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD Y LA CONSTITUCIÓN NACIONAL

The Relationship Between Contributory Capacity and Disability in Light of the Convention on the Rights of Persons with Disabilities and the National Constitution

Il rapporto tra capacità fiscale e disabilità alla luce della convenzione dei diritti delle persone con disabilità e della costituzione nazionale

Ludmila Andrea Viar¹

Recibido: 2 de mayo de 2019

Aprobado: 21 de mayo de 2019

Resumen: Conforme con la suscripción de la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, Argentina se encuentra comprometida con la integración de este grupo de personas en todo su sistema legal. Como consecuencia de ello, la apreciación de la capacidad contributiva que detentan las personas con discapacidad atrae el foco de atención no sólo a la ley fiscal, sino a la adaptación de aquella bajo los preceptos, principios y objetivos de la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad.

Palabras clave: Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad Argentina; Capacidad Contributiva; Ley fiscal; Impuestos; Integración.

Abstract: In accordance with the subscription of the Convention on the Rights of Persons with Disabilities, Argentina is committed to the integration of this group of people throughout its legal system. As a result, the appreciation of the tax capability held by people with disabilities attracts not only the focus on the tax law, but also in the adaptation of it under the precepts, principles and objectives of the Convention on the Rights of the People with disabilities.

¹ Magíster en Derecho Tributario, Doctoranda de la Universidad de Buenos Aires y ayudante de segunda en la cátedra de la Universidad de Buenos Aires: “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”. Correo electrónico: ludmilaviar@gmail.com.

Keywords: Convention on the Rights of Persons with Disabilities Argentina; Tax Capability; Fiscal Law; Taxes; Integration.

Sommario: In accordo con la ratifica della Convenzione sui diritti delle persone con disabilità, Argentina è impegnata ad assicurare l'integrazione di questo gruppo di persone nel suo sistema giuridico. Conseguentemente, la valutazione della capacità contributiva delle persone con disabilità richiede l'adeguazione delle leggi fiscali alle disposizioni, i principi e gli obiettivi della Convenzione.

Parole chiave: Convenzione sui Diritti delle Persone con Disabilità Argentina; Capacità fiscale; Diritto tributario; Tassazione; Integrazione.

Para citar este texto:

Viar, L. (2019). “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, pp.

1. Introducción

El Estado argentino suscribió la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad (aprobada por Ley N° 26.378 y con jerarquía constitucional por Ley N° 27.044), cuyo principal objetivo es impulsar la incorporación a la sociedad en pie de igualdad de las personas con discapacidad. En este sentido, se asume la responsabilidad de incluir a las personas con discapacidad al sistema en un esquema de equidad.

Al mismo tiempo, Argentina posee un sistema tributario que brinda garantías constitucionales a los contribuyentes. Estas garantías permiten que se analice la capacidad contributiva en general y en particular, llegado el caso, con el fin de evitar que el patrimonio de las personas se vea perjudicado.

En este sentido, el sistema tributario no se encuentra excluido de la realización de un control de convencionalidad con los principios establecidos en la Convención de los Derechos de las Personas con Discapacidad. En concreto, aquello lleva al análisis de la relación de la capacidad contributiva con respecto a la discapacidad como característica subjetiva de un grupo de contribuyentes.

Por todo lo dicho, el objetivo de este trabajo radica en la relación entre el Derecho Tributario y las personas con discapacidad. Para ello, estudiaremos los grandes lineamientos previstos por la Convención de los Derechos de las Personas con Discapacidad, para luego aproximarnos al control de convencionalidad que debiera ser ejercido sobre la normativa tributaria.

En una segunda etapa, se planteará si efectivamente existe un diálogo entre el principio de capacidad contributiva y su adaptación en relación con las personas con discapacidad.

2. La Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad: sus grandes lineamientos y la recepción en el Derecho argentino

La Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad (de ahora en adelante, CDPD), aprobada por Ley N° 26.378 (BO 9-6-2008) –y con jerarquía constitucional otorgada mediante la Ley N° 27.044 (BO 22-12-2014)–, define a las personas con discapacidad en su artículo 1°:

“Las personas con discapacidad incluyen a 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”.

Esta definición nos ofrece el marco conceptual más idóneo para este trabajo. En efecto, la CDPD quiere enfatizar que la discapacidad resulta de una interacción entre personas con deficiencias y barreras que impiden su plena inclusión. Así, será objeto central de este trabajo procurar describir en qué medida existen o no barreras en el campo impositivo en torno a la integración.

De la CDPD también surgen otras nociones que son muy relevantes para nuestra investigación. En particular, se debe resaltar que para favorecer la plena inclusión de las personas con discapacidad los Estados Parte se comprometen a realizar “ajustes razonables”. Los “ajustes razonable” deben ser comprendidos 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°).

En este mismo sentido, el artículo 5º, apartados 3 y 4, de la CDPD establece:

“3. 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. 4. 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”.

En la CDPD subyace un principio que resultará importante para nuestra materia. No se trata de otorgar privilegios a las personas con discapacidad, sino de remover barreras para que puedan encontrarse en igualdad de condiciones con respecto a las demás. De allí que el principio de igualdad sea otro de los grandes ejes de la Convención.

Sobre todo esta eliminación de barreras para promover la igualdad de las personas con discapacidad con las demás personas debe ser realizada a través de ajustes razonables. De esta forma, en el campo tributario, no se desconoce la obligación impositiva que pesa sobre la persona con discapacidad. Por el contrario, se convoca a los poderes del Estado a realizar una integración adecuada en relación a su posibilidad concreta de aportar al Fisco.

La Convención supera visiones que únicamente consideraban a la persona con discapacidad desde la perspectiva exclusivamente médica. Algunos entienden que así se deja atrás *the affliction paradigm, the medical/charity paradigm* y *the civil rights paradigm*². Esto permite que se abra paso a una concepción desde la visión de los Derechos Humanos y de la dignidad de la persona por el mero hecho de serlo. De esta forma, se observa a la discapacidad desde la óptica de las barreras que impiden la integración dentro de la sociedad.

“[...] 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”³.

² Seto, T. P.; Buhai, S. L. (2006). *Tax And Disability: Ability to Pay and the Taxation of Difference*. University of Pennsylvania Law Review [Vol. 154: 1053 2006]. Loyola-LA Legal Studies Paper No. 2005-15 .

³ Preámbulo de la Convención de los Derechos de las Personas con Discapacidad, apartado e).

Por su parte, el Código Civil y Comercial, vigente en Argentina desde el 1º de agosto de 2015, ha dado una definición de discapacidad que se ha ocupado de reiterar en dos ocasiones⁴.

La primera de ellas está en el artículo 48 sobre inhabilitados, donde define a la persona con discapacidad como aquella 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”.

Cabe hacer una aclaración respecto a la ubicación de la definición dentro del articulado. La inhabilitación no encuadra dentro del concepto de discapacidad y es un supuesto de restricción a la capacidad. Asimismo, en el art. 2448, CCC, se establece la posibilidad de mejora en la herencia para personas con discapacidad, utilizando una terminología similar a la que ya se indicó para el art. 48, CCC.

Esta definición incorpora dentro de la sociedad a las personas con discapacidad en pie de igualdad. Excluye la mera diferencia fundada en defectos físicos o psíquicos, sino que habla de una verdadera inclusión desde el punto de vista de los Derechos Humanos. Esta nota se observa en la última parte de la definición, en donde dice que la discapacidad implica una desventaja de integración dentro de distintos ámbitos. Por lo tanto, esta desventaja debe ser equiparada dentro de todos los ámbitos, incluyendo el tributario.

En este mismo sentido, Argentina, a través de la sanción de la Ley N° 22.431, recoge un concepto sobre la discapacidad fundado en la inclusión social de las personas con discapacidad:

“Artículo 1º - Institúyese por la presente ley, un sistema de protección integral de las personas discapacitadas, tendiente a asegurar a éstas su atención médica, su educación y su seguridad social, así como a concederles las franquicias y estímulos 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 normales” (el destacado me pertenece).

Debe aclararse que si bien el texto de la ley habla de “personas discapacitadas”, aquello queda en desuso por la aplicación de la Convención. Esto resulta así, ya que la discapacidad es una característica que no modifica lo propio de la humanidad de la

⁴ Ver Lafferriere, J. N. “La capacidad de ejercicio en el nuevo Código Civil y Comercial: entre la autonomía y la protección”. *La Ley DFyP* 2017 (abril), 209-223, AR/DOC/591/2017.

persona. No obstante, no procede la crítica en este texto citado, ya que aquella sería anacrónica considerando que la Ley N° 22.431 fue sancionada en el año 1981, es decir, con antelación a la entrada en vigencia de la CDPD.

Otra ley central en la protección de derechos de las personas con discapacidad es la Ley N° 24.901 (BO 5-12-1997), que tiene por finalidad instituir “un sistema de prestaciones básicas de atención integral a favor de las personas con discapacidad, contemplando acciones de prevención, asistencia, promoción y protección, con el objeto de brindarles una cobertura integral a sus necesidades y requerimientos” (art. 1°). También se trata de una ley anterior a la CDPD y que podemos encuadrar entre las normas de seguridad social. En su artículo 9° dispone: “Entiéndese por persona con discapacidad, conforme lo establecido por el artículo 2° de la Ley N° 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 en su integración familiar, social, educacional o laboral”. El texto es prácticamente igual al que adopta el Código Civil y Comercial, con excepción de la caracterización de la discapacidad, que en la Ley N° 24.901 refiere a “motora, sensorial o mental”, mientras en el CCC se simplifica la expresión: “física o mental”.

3. Breve aproximación del control de convencionalidad de la CDPD en el ámbito tributario

Aunque sin denominarlo de esa manera, podemos decir que el control de convencionalidad es aplicado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación desde el año 1992, a partir del caso “Ekmekdjian c/ Sofovich”. Se trata de verificar si en el caso concreto es aplicable el Pacto de San José de Costa Rica:

“12) Que, en cuanto al fondo del asunto, la primera advertencia a formular es que excluida su consagración expresa por la Constitución, el derecho de réplica, rectificación o respuesta, tampoco se encuentra contenido entre los implícitos que reconoce el art. 33 de aquélla (confr. sentencias del 1° de diciembre de 1988, *in re*: S. 454 XXI. ‘Sánchez Abelenda, Raúl c/ Ediciones de la Urraca S.A. y otro’ y E. 60. XXII. ‘Ekmekdjian, Miguel Ángel c/ Neustadt, Bernardo y otros s/ amparo’).

13) Que, en segundo término, cabe señalar que el Pacto de San José de Costa Rica integra el ordenamiento jurídico argentino (art. 31, Constitución Nacional), puesto que se trata de una convención vigente de la que Argentina se ha hecho parte mediante el

oportuno depósito del instrumento de ratificación el 5 de setiembre de 1984 (art. 74.2 de la Convención). Ello es así, independientemente del carácter operativo o programático de las normas que integran el Pacto. Lo expuesto en el párrafo precedente modifica el criterio expresado por este tribunal en los casos ‘Costa, Héctor R. c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y otros’, registrado en *Fallos*: 310:508, consid. 16, primera parte, ‘Eusebio, Felipe Enrique’, publicado en *Fallos*: 310:1080, en particular la doctrina que surge de páginas 1087/1088 y en las sentencias *in re*: ‘Sánchez Abelenda, Raúl c/ Ediciones de la Urraca S.A. y otro’, cit., consid. 7º y ‘Ekmekdjian, Miguel Ángel c/ Neustadt, Bernardo y otros s/ amparo’, cit., consid. 3º”⁵.

En el año 2007, retomando el caso “Almonacid”⁶, en el caso “Mazzeo” la Corte Suprema refiere específicamente al control de convencionalidad, diciendo expresamente: “[...] el Poder Judicial debe ejercer una especie de ‘control de convencionalidad’ entre las normas jurídicas internas que aplican en los casos concretos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos. En esta tarea, el Poder Judicial debe tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención Americana –CIDH Serie CN– 154, caso ‘Almonacid’, del 26 de septiembre de 2006, parágrafo. 124)”⁷.

En el año 2012, la Corte Suprema reconfirma la aplicación del control de constitucionalidad y de convencionalidad de forma oficiosa en el fallo “Rodríguez Pereyra c/ Ejército Argentino s/ daños y perjuicios”, haciendo referencia tanto al fallo “Mazzeo” como “Almonacid”:

“[...] La jurisprudencia reseñada no deja lugar a dudas de que los órganos judiciales de los países que han ratificado la Convención Americana sobre Derechos Humanos están obligados a ejercer, de oficio, el control de convencionalidad, descalificando las normas internas que se opongan a dicho tratado. Resultaría, pues, un contrasentido aceptar que la Constitución Nacional que, por un lado, confiere rango constitucional a la mencionada Convención (art. 75, inc. 22), incorpora sus disposiciones al Derecho Interno y, por consiguiente, habilita la aplicación de la regla interpretativa –formulada

⁵ “Ekmekdjian c/ Sofovich”, 7-7-1992, Considerandos Nros. 12 y 13, *Fallos*: 315:1492.

⁶ Ver Corte IDH en “Almonacid Arellano y otros vs. Chile”, 26-9-2006.

⁷ Cfr. CSJN en “Mazzeo, Julio Lilio s/ recurso de casación e inconstitucionalidad”, 13-7-2007, Considerando 21, *Fallos*: 330:3248.

por su intérprete auténtico, es decir, la Corte Interamericana de Derechos Humanos— que obliga a los tribunales nacionales a ejercer de oficio el control de convencionalidad, impida, por otro lado, que esos mismos tribunales ejerzan similar examen con el fin de salvaguardar su supremacía frente normas locales de menor rango”⁸.

Si nos adentramos en el tema de nuestro trabajo, podemos comenzar tomando como base el criterio que propone el Comité de Personas con Discapacidad, cuando sostiene: “[...] una ley que se aplique con imparcialidad puede tener un efecto discriminatorio si no se toman en consideración las circunstancias particulares de las personas a las que se aplique”⁹.

De acuerdo a lo que señala el Comité, y aplicando la noción a la materia tributaria, podemos decir que la discriminación a la que hace referencia emerge en el momento en que la ley impositiva no prevé en particular la capacidad contributiva de la persona con discapacidad.

A nivel nacional –los impuestos sancionados por el Congreso repercuten sobre toda la población– existen previsiones aisladas en relación a la persona con discapacidad. El primer caso se encuentra en la Ley de Impuesto a las Ganancias, en donde se establece una deducción específica, pero con algunas limitaciones que emergen del mismo artículo, en beneficio de aquellos que tienen a cargo personas con incapacidad para el trabajo¹⁰. El segundo caso, destacable a nivel nacional, se observa en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, de donde surge una exención para los establecimientos de enseñanza a personas con discapacidad. De hecho, la ley habla de “discapacitados”¹¹ al establecer el beneficio.

Esto es sólo una muestra de la falta de incorporación de la CDPD dentro del sistema legal impositivo.

También, la misma Ley de Impuesto al Valor Agregado exime a las importaciones definitivas realizadas por Fundaciones o instituciones enumeradas en el art. 20, inc. F,

⁸ CSJN, “Rodríguez Pereyra, Jorge Luis y otra c/ Ejército Argentino s/ daños y perjuicios”, 27-9-2012, Considerando 12, R. 401. XLIII.

⁹ Cuadernillo de Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, N° 14: Igualdad y No Discriminación, p. 30, párrafo 286, <http://www.corteidh.or.cr/sitios/libros/todos/docs/discriminacion-2017.pdf>.

¹⁰ Ver Ley de Impuesto a las Ganancias, art. 23.

¹¹ Ver Ley de Impuesto al Valor Agregado, art. 7°, inc. H, apartado 4.

de la Ley de Impuesto a las Ganancias, que se ejecuten de forma gratuitas en protección de la minusvalía y discapacidad¹².

Por otra parte, si tomamos la Ley de Impuesto a las Ganancias –un impuesto nacional, directo, que afecta a la generación de ingresos de las personas físicas– y enumeramos las reformas a las que fue sometida desde un comienzo, así como los decretos que la modificaron, no encontramos en ninguno de ellos alguna referencia que aborde en concreto la problemática de la capacidad contributiva de la persona con discapacidad.

De la enumeración de la normativa y su entrada en vigencia podremos observar que al buscar cada una de estas leyes y decretos que modificaron a la Ley de Impuesto a las Ganancias, ninguna previó la capacidad contributiva de la persona con discapacidad de forma expresa o tácita; tampoco ocurrió aquello en las leyes y decretos posteriores a la entrada en vigencia de la CDPD.

Leyes: Ley N° 27.480, Vigencia 22-12-2018; Ley N° 26.731, Vigencia 28-12-2011; Ley N° 27.430, Vigencia 30-12-2017; Ley N° 27.346, Vigencia 27-12-2016; Ley N° 26.477, Vigencia 24-12-2008; Ley N° 25.063, Vigencia 7-12-1998; Ley N° 25.239, Vigencia 31-12-1999; Ley N° 25.784, Vigencia 22-10-2003; Ley N° 25.239, Vigencia 31-12-1999.

Decretos: Decreto N° 152/2015, Vigencia 18-12-2015; Decreto N° 1.253/2016, Vigencia 14-12-2016; Decreto N° 279/2018, Vigencia 10-4-2018; Decreto N° 394/2016, Vigencia 1-1-2016; Decreto N° 2.354/2014, Vigencia 12-12-2014; Decreto N° 1.242/2013, Vigencia 28-8-2013; Decreto N° 244/2013, Vigencia 5-3-2013; Decreto N° 1.006/2013, Vigencia 26-7-2013; Decreto N° 2.191/2012, Vigencia 15-11-2012; Decreto N° 465/1974, Vigencia 8-2-1974; Decreto N° 1.092/1997, Vigencia 27-10-1997; Decreto N° 1.472/1997, Vigencia 5-1-1998; Decreto N° 1.517/1998, Vigencia 2-8-1999; Decreto N° 1.517/1998, Vigencia 24-12-1998.

En consecuencia, partiendo de los decretos y las leyes enumeradas y referidas, podemos decir que parecería existir una omisión de este colectivo en materia tributaria, específicamente en lo que prevé la Ley de Impuesto a las Ganancias. En tal caso, siguiendo los lineamientos de la Comisión, la cual fue citada más arriba, esta omisión podría devenir en una discriminación a esta minoría.

En 2018, la Corte Suprema ordenó la procedencia de un beneficio impositivo para personas con discapacidad, previsto, específicamente, para la adquisición de

¹² Ver Ley de Impuesto al Valor Agregado, art. 8°, inc. B, apartado 1.

automotores¹³. Allí la Corte critica la falta de aplicación de la Convención diciendo: “En este sentido, cabe señalar que el Decreto N° 1.313/1993 ni siquiera ha intentado justificar la necesidad de evaluar la situación económica del grupo familiar en ciertos supuestos o en razón de alguna circunstancia concreta que eventualmente debiera ser considerada, por lo que sus disposiciones alcanzan incluso a aquellas personas con discapacidad mayores de edad, que se desenvuelven laboralmente y cuentan con medios propios de vida que les permiten por sí solas cumplir con las condiciones de aquella norma, excluyéndolas de los beneficios tributarios para la adquisición de un vehículo, si la capacidad económica considerada conjuntamente con los bienes o los ingresos del ‘núcleo familiar’ excediera los topes fijados en el art. 8° del Decreto N° 1.313/1993. En el supuesto referido y en un sinnúmero de situaciones disímiles, la norma reglamentaria niega la ayuda estatal para acceder a una movilidad de calidad. De manera tal que pareciera reposar –irrazonablemente y sin atender las directrices de las normas convencionales citadas– sobre un hecho que no siempre es incontrastable, esto es, que el ‘núcleo familiar’ de la persona con discapacidad que se encuentra –al menos– en una de las situaciones descriptas en el art. 8° del Decreto N° 1.313/1993, efectivamente asumirá el costo que supone adquirir un vehículo sin los beneficios que concede la ley”¹⁴.

El fallo precedente marcó la importancia de vincular a la CDPD en la interpretación de la norma tributaria a los efectos de valorar, en el caso concreto, la violación de principios constitucionales. En este sentido, debe denotarse que es el juez mismo quien trae al caso la aplicación de la CDPD, al margen de que no haya sido citado por las partes. El control de convencionalidad en materia de impuestos y discapacidad debe ser realizado incluso de oficio por parte de los jueces intervinientes.

4. Un acercamiento al concepto de capacidad contributiva en relación a la capacidad contributiva de las personas con discapacidad

¹³ CSJN, 21-11-2018. “G. V., M. y otros c/ EN - AFIP DGI - Dto. N° 1.313/1993 s/ proceso de conocimiento” (CAF 20217/2005/CS1). *El Derecho* (7-12-2018, nro. 14.547).

Ver, también, Viar, L. A. “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. N° 1.313/1993 s/ proceso de conocimiento’”. *El Derecho*, [280] – (7-12-2018, nro. 14.547).

¹⁴ Corte Suprema de Justicia de la Nación; “González Victorica, Matías y otros c/ EN - AFIP DGI - Dto. N° 1.313/1993 s/ proceso de conocimiento”; CAF 20217/2005/CS1.

Se define a la capacidad contributiva como “la *potencialidad* de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular”¹⁵ (el destacado me pertenece).

Otra definición, un poco más acabada, profundiza el concepto diciendo: “El concepto de capacidad contributiva puede sintetizarse en la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, en tanto es llamada a sostener el gasto público por la revelación de manifestaciones de riquezas (capacidad económica) que, ponderadas por la política legislativa, son elevadas al rango de categorías imponible”¹⁶.

Desde un punto de vista que hace más bien al ámbito del Derecho Financiero, y que parece completar los conceptos hasta aquí establecidos, se conceptualiza a la capacidad contributiva como: “[...] la condición idónea de una persona para ser llamada a sostener el gasto público por poseer una riqueza objetiva, que el legislador transforma en categoría imponible por la ponderación discrecional de un conjunto de factores políticos, sociales o económicos”¹⁷.

Dentro del ordenamiento jurídico argentino la capacidad contributiva no se encuentra prevista de forma explícita sino que emana de los principios constitucionales. La doctrina hace emanar el fundamento de este principio de los arts. 4º, 14, 16, 17, 28, 33 y 75 –inc. 22– de la Constitución Nacional argentina.

Además dentro del mismo programa constitucional, en el Preámbulo se encuentran lineamientos como “la unidad nacional”, “afianzar la justicia”, “consolidar la paz interior”, “proveer a la defensa común”, “promover el bienestar general” y “asegurar los beneficios de la libertad”.

Por último, del art. 33 de la CN –los derechos implícitos– puede desprenderse la capacidad contributiva, en especial en cuanto dice “[...] pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno”.

De la complementariedad literal e interpretativa de los arts. 4º y 17 de la CN es de donde se le da raíz legal y jurídica al principio constitucional de capacidad contributiva. Del art. 4º surge este principio cuando, al enumerarse los modos de financiar al Estado,

¹⁵ Jarach, D. (1982). *El hecho imponible, Teoría General del Derecho Sustantivo*. 3ª ed. Reimpresión. Buenos Aires. Abeledo-Perrot, 87.

¹⁶ Tarsitano, A. “La autonomía del Derecho Financiero y el principio de capacidad contributiva”, <http://www.albertotarsitano.com.ar/interpretacion.html>.

¹⁷ Lalanne, G. A. (Coord.) - Casás, J. O. y Roberto Freytes, R. O. (Dirs.) (2013). *La Jurisprudencia Tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a 150 años de su primera sentencia*. Buenos Aires. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Errepar.

se aclara que las contribuciones de la población deben ser equitativas y proporcionales. Mientras que en el art. 17 se establece que la propiedad es inviolable. En el marco del Derecho Tributario, el gravamen de la propiedad se cuestiona como una confiscación.

La capacidad contributiva ha sido conceptualizada con otras nominaciones, como capacidad económica o capacidad de pago. En Estados Unidos se habla de capacidad de pago, “*the ability to pay*”¹⁸, mientras que en España la misma legislación habla de capacidad económica. Por ello parece pertinente realizar una diferenciación. Sin embargo, creemos que en lo que hace al meollo conceptual del tema, estos términos son meros sinónimos, cuyo uso se vuelve indistinto.

Un concepto de capacidad económica es aquel que la describe diferenciándola de la capacidad contributiva y anteponiendo a la capacidad económica como un paso previo para la determinación de la capacidad contributiva: “En otros términos, la capacidad económica se prestaría al estudio por parte de economistas y juristas, en una apreciación casi empírica de las diversas expresiones de riqueza que pueden ser objeto de gravamen, en tanto los tributos son, en definitiva, detracciones patrimoniales coactivas. Éste es, por otra parte, el sentido del principio de capacidad, tal como lo enunció la ‘Ciencia de la Hacienda’ a partir de las iniciales tareas de Adam Smith. [...] Y, a su turno, la capacidad contributiva es el reflejo jurídico de tales estudios: una vez determinada qué manifestación de capacidad económica, de potencialidad económica, resulta digna de ser escogida como elemento justificante del establecimiento de un tributo determinado, aparece transformada, jurídicamente, en capacidad contributiva”¹⁹.

El Dr. Luqui explica que al referirse a capacidad económica se hace referencia a aquella que atiende los aspectos de tinte objetivo, real y estático. Mientras que la capacidad de prestaciones o pago atiende a la situación subjetiva del contribuyente. Por último, la capacidad contributiva, término que se utilizará preeminentemente en este trabajo, refiere a la armonización de los fines fiscales con la carga legítima²⁰.

5. Conclusión

¹⁸ “La capacidad de pago” (la traducción le pertenece).

¹⁹ Naveira de Casanova, G. J. “El principio de capacidad contributiva como basamento constitucional del tributo y de sus especies”. Thomson Reuters, *La Ley* online; 0003/015128.

²⁰ Cfr. Luqui, J. C. (1989). *La obligación tributaria*. Buenos Aires. Ed. Depalma, 91 y sigs.

De lo hasta aquí dicho podemos manifestar que existe una obligación en cabeza del Estado argentino de incorporar los principios previstos por la CDPD. Aquello incluye al sistema impositivo nacional. Por lo tanto, debe coexistir una armonía interpretativa entre la ley doméstica sometida al control de convencionalidad impartido por la CDPD. En segundo lugar, a partir de la relación jurídica entre contribuyente con discapacidad y Fisco debe haber una valoración de las características subjetivas del contribuyente. Ello resulta así a los fines de poder aproximarse a determinar la real capacidad contributiva de forma equitativa con todos los contribuyentes.

Cabe hacer una reflexión en cuanto a preguntarnos si efectivamente existe una integración entre el sistema impositivo y la CDPD; ya que la única normativa impositiva vigente es el régimen de la Ley N° 19.279 sobre acceso a vehículos automotores. Debe destacarse que aquella ley es del año 1971, por lo que es anterior a la CDPD. No obstante, ha hecho algunas inclusiones interesantes en su texto como, por ejemplo, la Ley N° 24.183 de 1992, Ley de Asistencia Social, en donde se cambió el concepto vetusto de lisiado por el de persona con discapacidad.

Por otra parte, la Ley de Impuesto a las Ganancias, que goza de un carácter de ley genérica, a diferencia de un Régimen de Promoción, no contempla o prevé el concepto de capacidad contributiva de la persona con discapacidad.

Todo lo dicho abre un nuevo camino y ámbito de trabajo en cuanto al control de convencionalidad y constitucionalidad que deben realizarse en torno a las normas impositivas vigentes.

Bibliografía

- Casás, J. O. (1993). “Gravitación del Derecho Civil sobre el Derecho Tributario Provincial en la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina. T. XIII. Argentina. Errepar
- Corte IDH, “Almonacid Arellano y otros vs. Chile”, 26-9-2006.
- CSJN, ““Rodríguez Pereyra, Jorge Luis otra c/ Ejército Argentino s/ daños perjuicios”, 27-9-2012, Considerando 12, R. 401. XLIII.
- CSJN, “Mazzeo, Julio Lilio s/ recurso de casación e inconstitucionalidad”, 13-7-2007, Considerando 21, *Fallos*: 330:3248.

- CSJN, 21-11-2018. “G. V., M. y otros c/ EN - AFIP DGI - Dto. N° 1.313/1993 s/ proceso de conocimiento” (CAF 20217/2005/CS1). *El Derecho* (7-12-2018, nro. 14.547).
- CSJN, ““Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf (síndico) en la causa Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”,” 30-9-2003; F. 194. XXXIV. RHE; *Fallos*: 326:3899. Del voto del Dr. Adolfo Roberto Vázquez.
- CSJN, “González Victorica, Matías y otros c/ EN - AFIP DGI - Dto. N° 1.313/1993 s/ proceso de conocimiento”; CAF 20217/2005/CS1.
- Cuadernillo de Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, N° 14: Igualdad y No Discriminación, p. 30, párrafo 286, <http://www.corteidh.or.cr/sitios/libros/todos/docs/discriminacion-2017.pdf>.
- Jarach, D. (1982). “*El hecho imponible*”, *Teoría General del Derecho Sustantivo*. Buenos Aires. Abeledo-Perrot, 87.
- “Ekmekdjian c/ Sofovich”, 7-7-1992, Considerandos Nros. 12 y 13, *Fallos*: 315:1492.
- Fernández Larrauri, L. (2004). “Autonomía del Derecho Tributario y su relación con otras ramas”. *Revista Jurídica “Docentia et Investigatio”*. Perú. Facultad de Derecho UNMSM, Vol. 6, N°. 1 – 185-191.
- Lafferriere, J. N. (2017). “La capacidad de ejercicio en el nuevo Código Civil y Comercial: entre la autonomía y la protección”. *La Ley DFyP*, 209-223, AR/DOC/591/2017.
- Lalanne, G. A. (Coord.) - Casás, J. O. y Freytes, R. O. (Dirs.). (2013). “La Jurisprudencia Tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a 150 años de su primera sentencia”. *Asociación Argentina de Estudios Fiscales*. Buenos Aires. Errepar
- Ley de Impuesto a las Ganancias, art. 23.
- Ley de Impuesto al Valor Agregado, art. 7°, inc. H, apartado 4.
- Ley de Impuesto al Valor Agregado, art. 8°, inc. B, apartado 1.
- Luqui, J. C. (1989). *La obligación tributaria*. Buenos Aires. Ed. Depalma, 91 y sigs.
- Naveira de Casanova, G. J. “El principio de capacidad contributiva como basamento constitucional del tributo y de sus especies”. Thomson Reuters, *La Ley* online; 0003/015128.
- Preámbulo de la Convención de los Derechos de las Personas con Discapacidad.

- Seto, T. P. y Buhai, S. L. (2005). “Tax And Disability: Ability to Pay and the Taxation of Difference”. *University of Pennsylvania Law Review* [Vol. 154: 1053 2006]; Loyola-LA Legal Studies Paper No. 2005-15 .
- Viar, L. A. (2018). “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. N° 1.313/1993 s/ proceso de conocimiento’”, *El Derecho*, N° 14.547.