



VNIVERSITAT DE VALÈNCIA

Programa de Doctorado en Sostenibilidad y Paz en la Era Posglobal

Presupuesto Público y Derechos Humanos: las obligaciones financieras de los Estados en materia de derechos humanos

Tesis doctoral

Doctoranda: Anna Buchardó i Parra

Director: Jorge Cardona Llorens

Fecha de solicitud de depósito: 13 de mayo de 2019

ÍNDICE

Abstract

Introducción.....1

PARTE PRIMERA. Las obligaciones financieras de los Estados en el ámbito de los derechos humanos.11

Capítulo primero. Las *medidas generales de aplicación* de los tratados internacionales de derechos humanos.13

1. Las consecuencias de ratificar los tratados. Las *medidas generales de aplicación*.....13

2. Las *medidas generales de aplicación* de los tratados internacionales de derechos humanos. Referencia en los tratados básicos de derechos humanos.....21

2.1. La Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación Racial.....25

2.2. El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.....27

2.3. El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.....33

2.4. La Convención sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra la mujer.....36

2.5. La Convención sobre los Derechos del Niño.....37

2.6. La Convención contra la Tortura y otros tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes.....43

2.7. La Convención Internacional sobre la Protección de los Derechos de todos los trabajadores migratorios y sus familiares.....45

2.8. La Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad.....46

2.9. Recapitulación.....47

3. Las *medidas generales de aplicación* de los tratados internacionales de derechos humanos. Referencia en la normativa regional.....49

3.1. En el ámbito africano.....49

3.1.1. La Carta Africana sobre derechos humanos y de los Pueblo.....49

3.1.2. La Carta Africana de los Derechos y el Bienestar del Niño.....50

3.1.3. La Carta Árabe de los derechos humanos.....50

3.1.4. El Protocolo a la Carta Africana de derechos humanos y de los Pueblos sobre los Derechos de las Mujeres en África.....51

3.2. En el ámbito americano.....52

3.2.1. La Convención Americana sobre los derechos humanos.....	52
3.2.2. El Protocolo adicional a la Convención Americana sobre derechos humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.....	53
3.2.3. La Convención Interamericana para la eliminación de todas las formas de Discriminación contra las Personas con Discapacidad.....	54
3.3. En el ámbito de la ASEAN.....	55
3.3.1. La Declaración de derechos humanos de la ASEAN.....	55
3.4. En el ámbito europeo.....	56
3.4.1. El Convenio para la Protección de los derechos humanos y Libertades Fundamentales del Consejo de Europa.....	56
3.4.2. La Carta Social Europea.....	57
3.4.3. La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.....	60
3.5. Recapitulación.....	60
4. Las <i>medidas generales de aplicación</i> de los tratados internacionales de derechos humanos. Referencia en resoluciones internacionales.....	61
4.1. La declaración sobre los principios de Derecho Internacional referentes a las relaciones de amistad y a la cooperación entre los Estados de conformidad con la Carta de Naciones Unidas.....	62
4.2. La resolución de la Asamblea General de las Naciones Unidas de 4 de marzo de 1994 sobre las instituciones nacionales de promoción y protección de los derechos humanos.....	63
4.3. La resolución del Consejo de derechos humanos de las Naciones Unidas de 24 de marzo de 2015 sobre “Derechos del niño: avance hacia una mejor inversión en los derechos del niño”.....	63
5. Las <i>medidas generales de aplicación</i> de los tratados internacionales de derechos humanos. Reflejo en la doctrina internacional.....	66
5.1. Los Principios de Limburg sobre la aplicación del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.....	66
5.2. Maastricht Guidelines on Violations of Economic, Social and Cultural Rights de enero de 1997.....	68
5.3. Recapitulación.....	69
Capítulo segundo. Las medidas presupuestarias de aplicación de los tratados de derechos humanos.	71
1. La naturaleza de las obligaciones financieras en materia de derechos humanos.....	73

1.1. Obligaciones de comportamiento o de resultado.....	74
1.2. Obligaciones autónomas o instrumentales.....	79
1.3. Instrumento principal o accesorio.....	86
1.4. Titularidad del derecho que acompaña a la obligación.....	87
2. El presupuesto y los derechos humanos.....	87
PARTE SEGUNDA. El ingreso público y los derechos humanos.	
El sistema impositivo desde y para los derechos humanos.....	91
Capítulo tercero. El ingreso público y los derechos humanos.	93
1. Los ingresos públicos.....	97
2. El ingreso público desde la perspectiva de los derechos humanos.....	98
3. El tributo como herramienta de transformación social.....	104
3.1. El deber de contribuir desde la perspectiva de los derechos humanos.....	104
3.2. La justicia tributaria.....	108
4. La política tributaria como política pública desde y para los derechos humanos.....	111
5. Las funciones de los impuestos desde una perspectiva de derechos humanos.	
Principios tributarios aplicables.....	116
5.1. La generación de ingresos públicos para la realización de los derechos humanos.....	116
5.1.1 El principio de reserva de ley y el principio de legalidad desde una perspectiva de derechos humanos.....	120
5.1.2. El principio de seguridad jurídica desde una perspectiva de derechos humanos.....	128
5.1.3. Recapitulación.....	131
5.2. La consecución de mejores cuotas de igualdad y de no discriminación.....	133
5.2.1. ¿Cuánto y quién debe pagar impuestos?.....	137
5.2.1.1. ¿Quién debe pagar impuestos?.....	137
5.2.1.2. ¿Cuánto se debe pagar en impuestos?.....	141

Capítulo cuarto. El sistema impositivo desde la perspectiva de los derechos humanos.	155
1. La elección del sistema impositivo y su relevancia para los derechos humanos.....	155
2. La imposición y la igualdad de género.....	160
3. La interacción entre el sistema tributario y la realidad de los derechos humanos. Ejemplos en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de derechos humanos.....	162
4. Los impuestos como mecanismo para el fortalecimiento de la gobernanza y la responsabilidad. La participación, información y transparencia.....	171
5. Recapitulación.....	183
6. Factores divergentes en la utilización de los impuestos como herramienta desde y para los derechos humanos.....	186
6.1. La responsabilidad de las agencias especializadas de financiación y desarrollo en materia de derechos humanos.....	186
6.2. Los beneficios fiscales y el fraude fiscal.....	192
7. El deber de contribuir en el Estado español y el cumplimiento de sus obligaciones de derechos humanos.....	203
8. Posibles medidas para reforzar el uso del sistema impositivo como herramienta desde y para los derechos humanos.....	216
PARTE TERCERA. El gasto público y los derechos humanos. La inversión de los recursos desde y para los derechos humanos.	225
Capítulo quinto. El gasto público. El ciclo presupuestario y los principios presupuestarios desde una perspectiva de derechos humanos.	229
1. El Presupuesto público. Revisión teórica y enlace con una perspectiva de derechos humanos.....	232
1.1 Concepto.....	232
1.2 El origen de los presupuestos.....	234
1.3 Las clases de presupuestos y los derechos humanos.....	236
1.4 Las decisiones presupuestarias y los derechos humanos.....	241
1.4.1. Las fases del ciclo presupuestario y los derechos humanos.....	244
2. Los principios presupuestarios revisados desde una perspectiva de derechos humanos.....	256
2.1. El principio de competencia.....	257
2.2. El principio de unidad.....	259

2.3. El principio de universalidad.....	262
2.4. El principio de anualidad.....	262
2.5. El principio de especialidad.....	265
2.5.1. La especialidad cualitativa.....	265
2.5.2. La especialidad cuantitativa.....	267
2.5.3. La especialidad temporal.....	268
2.6. El principio de legalidad presupuestaria.....	269
2.7. El principio de publicidad y el principio de transparencia presupuestaria.....	272
2.8. El principio de exactitud y anticipación.....	276
2.9. El principio de gasto público mínimo.....	278
2.10. El principio de nivelación presupuestaria.....	280
2.11. El principio de neutralidad de la imposición.....	281
2.12. Los principios de eficacia y eficiencia en la gestión de los fondos públicos y de asignación equitativa de los recursos.....	284
2.12.1. La obligación de respetar, proteger y dar efectividad a los derechos humanos y su vinculación con los principios presupuestarios de eficacia, eficiencia y asignación equitativa de los recursos.....	291
2.13. Recapitulación.....	297

Capítulo sexto. Incidencia de las obligaciones de derechos humanos en el Presupuesto.

.....	299
1. Los principios de derechos humanos aplicables al presupuesto público.....	306
1.1. Obligaciones inmediatas y generales.....	309
1.1.1. La adopción de medidas.....	309
1.1.2. No discriminación.....	312
1.2. Obligaciones específicas.....	321
1.2.1. Derechos inmediatos y derechos progresivos.....	321
1.2.2. La obligación de movilizar y usar el máximo de recursos disponibles.....	322
1.2.3. El contenido mínimo esencial. La nueva propuesta del máximo existencial.....	334
1.2.4. La progresividad y no regresividad.....	342
1.3. La transparencia y la participación.....	353

1.3.1. ¿Cómo contar con un proceso presupuestario transparente y participativo?.....	359
A ¿Cómo hacer llegar al ciudadano de manera simple la importancia del presupuesto y de que pague sus impuestos?.....	359
B. La importancia de la información desagregada.....	360
C. El presupuesto ciudadano.....	360
D. El sistema PETS (Public Expenditure Tracking System) o sistema de encuestas de seguimiento del gasto público.....	363
E. La buena gobernanza presupuestaria.....	364
1.4. Recapitulación.....	369
2. Obstáculos en la esfera del gasto público para el cumplimiento de las obligaciones financieras de derechos humanos.....	372
2.1. Tipos de obstáculos.....	372
2.2. El papel del Parlamento.....	372
2.3. La corrupción.....	376
2.3.1. Concepto.....	376
2.3.2. Vínculo con los derechos humanos y el presupuesto.....	377
2.3.3. Causas.....	380
2.3.4. Consecuencias.....	381
2.3.5. Mecanismos para hacerle frente.....	383
3. El caso español. El Presupuesto en España: ¿una herramienta de transformación social?.....	385
3.1. El coste de oportunidad.....	389
3.2. El Presupuesto español como herramienta de transformación social.....	391
3.3. La constitucionalización de la estabilidad presupuestaria y la prioridad en el pago de la deuda pública. El art.135 CE versus la obligación del Estado de promover las condiciones favorables para el progreso social y económico y una distribución de la renta más equitativa- art.40.1 CE-.....	395
Conclusions.....	401
Bibliografía.....	408

Dedicada especialmente a la memoria de mi abuela Genoveva por acompañarme y ser mi guía y referencia siempre. Y a mi hermana Marta, por no tener miedo a ser ella misma. Gracias a mi familia por su comprensión, amor y apoyo incondicional.

Dedicada especialment a la memòria de la meva iaia Genoveva per acompanyar-me i ser la meva guia i referència sempre. I a la meva germana Marta, per no tenir por a ser ella mateixa. Gràcies a la meva família per la seva comprensió, estima i recolzament incondicional.

«El rumbo de la vida de un hombre presagia cierto final que se producirá si el hombre persevera, dijo Scrooge. Pero si se modifica el rumbo, el final cambiará. ¡Dime que eso es lo que me estás enseñando!»

Charles Dickens, Cuento de Navidad

Abstract

Public Budget and Human Rights: The financial obligations of the States in human rights matter.

From the ratification of international human rights treaties, it originates for the States the obligation to adopt *general measures of application*. Measures that are not only those that are necessary, appropriate and adequate at the legislative, administrative or judicial level, but also include financial measures.

In this way, the investment of public resources for the realization of Human Rights should be typified as a legal obligation, which is also an instrumental obligation. Its instrumental nature is determined because this obligation can not be conceived except in conjunction with the different rights. And also because it is precisely the instrument to provide content to rights. The current situation of Human Rights and their effective non-realization, is not due to theoretical issues. Unlike, the obstacles are practical and are related to the lack of an adequate way to prioritize in the investment of resources and their failure to consider from the area of public revenues.

To determine the content of this obligation, the Budget will be studied, as the document that foresees the priorities in the investment of a State, in its two aspects: public income and expenditure. In both cases, from a double perspective: firstly, analyzing the financial-tax and budget institutions - from a Human Rights perspective and secondly, determining what are the implications of applying the rules, standards and principles of Human Rights, that can be derived for the tax system and the budgetary cycle. With the aim of achieving the necessary synergy between the world of Human Rights and finances.

Besides, is the Spanish response to the economic crisis impermissible under International Human Rights law? Which is and will be the social cost of those policies?

Financial measures, often underpin the implementation of Human Rights through legislative and administrative state action, but they have been generally overlooked considered as non being mandatory. However, better resource allocation and expenditure by means of responsible, efficient, effective and sustainable investments, transparent, trustworthy and participatory public governance, can give a valuable way towards the full implementation of Human Rights at national level.

Because it can not be affirmed that Human Rights do not also have an economic cost and doing so, in fact, involves social costs. And because it can not be affirmed that the collection of public resources and their subsequent investment, can be detached from all consideration regarding Human Rights. Raising and investing public resources from and for the realization of Human Rights will allow the State Parties to comply with their financial obligations on Human Rights.

Introducción

El trabajo de investigación que aquí se presenta, pretende abordar un aspecto poco estudiado de las obligaciones internacionales de los Estados en materia de derechos humanos, en concreto, la caracterización de la inversión pública de recursos en derechos humanos como una obligación jurídica.

Un tema como éste, merece la atención de la comunidad científica, puesto que históricamente se ha considerado que cuando un Estado ratifica un tratado internacional de derechos humanos asume la obligación de adoptar medidas legislativas o políticas, pero nada se ha dicho respecto a su obligación de invertir recursos económicos.

Es, sin duda, una cuestión poco explorada, dado que la temática financiera se ha tratado por lo general escindida de todo aquello que guarda relación con los derechos humanos. Y viceversa. Sin embargo, la realidad es que los derechos tienen un coste también económico. Coste económico que de no ser atendido de la manera adecuada puede generar un coste social añadido. La reciente crisis económica global ha demostrado, en este sentido, la necesidad de cambiar el enfoque de estudio de este tema.

La elección de este tema para una tesis doctoral posee además una motivación personal. No sólo porque la persona que escribe se declara amante del Derecho internacional de los derechos humanos y de la incesante lucha por mejorar la vida de las personas. Sino también porque poco o nada se ha tratado desde una perspectiva jurídica esta cuestión, muy necesaria de otro lado. Un tema nuevo y muy complejo pero que necesitaba ser tratado, porque siempre se está a tiempo de cambiar aquello que está mal hecho. El hecho de ser un tema por explorar, le añade dificultad pero también provoca inquietud intelectual que motiva a trabajar en ello.

La razón estriba en el convencimiento de que la situación actual de los derechos humanos y sus continuas violaciones, no tiene que ver exclusivamente con una falta de voluntad política- ya que los tratados se ratifican- si no con la ausencia de una correcta priorización en la inversión pública. Los problemas no son teóricos, son prácticos. Es decir, en el contexto más inmediato, los Estados ratifican los tratados de derechos humanos, y a pesar de que en ocasiones hacen ajustes legales, administrativos etc., los derechos no poseen reflejo presupuestario y los estándares y reglas del Derecho Internacional de los derechos humanos, no se tienen en cuenta en ningún momento del ciclo presupuestario.

Tanto ha sido así que, en 2014, el Comité de Derechos del Niño de las Naciones Unidas, se planteó la necesidad de elaborar una observación general para asesorar a los Estados en relación a una de las “medidas generales de aplicación de los tratados”: la asignación de recursos financieros para garantizar los derechos humanos. Así, en la Observación General No.19, de 20 de julio de 2016, del Comité de Derechos del Niño, se concreta lo que debe ser el presupuesto público para la realización de los derechos del niño.

Aunque las observaciones generales no son de contenido vinculante, es sabido que son formuladas en aquellos casos en los que un órgano de tratados –en este caso el Comité de los Derechos del Niño– observa dificultades o disparidad en la implementación de un tratado. En este caso, y coadyuvando a la argumentación sobre la idoneidad de tratar este tema, advirtieron que a pesar de los constantes esfuerzos de los Estados Parte por introducir mejoras legislativas, de estrategias etc. los derechos seguían sin ser efectivos. Y en la raíz de este problema estaba la inadecuada consideración de que, dentro de las obligaciones que un Estado adquiere tras la ratificación de un tratado, no consta su responsabilidad de invertir recursos económicos y de respetar los derechos tanto cuando los recauda como cuando los gasta.

Por todo lo anteriormente considerado, la tesis que aquí se presenta persigue como finalidad la vinculación del Presupuesto y de todo el ciclo presupuestario estrictamente considerado, con las reglas, normas y estándares del Derecho Internacional de los derechos humanos, a fin de alcanzar la formulación de un Presupuesto, en sus dos esferas de ingreso y gasto público, respetuoso con los derechos humanos y que persigue su realización como uno de sus objetivos.

Es cierto que existe libertad en los Estados para escoger los mecanismos a través de los cuales implementar el contenido de los textos que han ratificado, pero no es una libertad absoluta. Si el objetivo es la realización de los derechos humanos, no pueden escoger entre alcanzarlo o no. Y pueden escoger los medios siempre que sean los adecuados y necesarios para alcanzarlo, aportando la correspondiente justificación de por qué esos y no otros.

En cuanto a la estructura de la tesis, ésta se divide en tres partes que a su vez se subdividen en dos capítulos cada una de ellas. Seis capítulos a través de los cuales se pretende analizar el intrincado mundo de las finanzas desde una perspectiva de derechos humanos. Y al mismo tiempo, el complejo mundo de los derechos humanos desde una perspectiva financiera.

En la *primera parte*, titulada “las obligaciones financieras de los Estados en el ámbito de los derechos humanos”, serán objeto de estudio en el **primer capítulo** las denominadas *medidas generales de aplicación*. Medidas que son las necesarias, las adecuadas y oportunas en cada momento en relación con el objetivo de realizar los derechos humanos. En este capítulo nos detendremos en especial en el reflejo de dichas medidas, y en particular de las financieras o económicas, en los tratados internacionales básicos de derechos humanos, así como en la normativa regional de derechos humanos, algunas resoluciones de relevancia y en la doctrina científica.

El **segundo capítulo**, se centra en el análisis de la naturaleza de las obligaciones financieras en materia de derechos humanos y cuál es el vínculo entre los derechos y el Presupuesto.

En la *segunda parte*, titulada “ingreso público y derechos humanos. El sistema impositivo desde y para los derechos humanos”, nos detenemos en el estudio de la primera de las dos partes del presupuesto: la vertiente del ingreso público.

En el **capítulo tercero**, partimos del concepto de ingreso público para estudiar el sistema impositivo desde una perspectiva de derechos humanos. Se trata de analizar la necesidad de respetar los derechos humanos en la articulación de las normas que establecen la carga tributaria del contribuyente, en su implementación, así como fijar la realización de los derechos humanos como uno de los objetivos del sistema impositivo.

A continuación, en el **capítulo cuarto** y como contrapunto del anterior, se estudian los estándares, reglas y principios de derechos humanos en sus posibles implicaciones para el sistema impositivo. Cuestiones como la igualdad de género, la participación etc. Así como aquellos factores que impiden el uso del sistema impositivo como herramienta de transformación social. Para finalizar, se estudia el deber de contribuir en el Estado español y se plantean posibles medidas para consolidar el uso del sistema impositivo como herramienta de derechos humanos.

En la *tercera parte*, titulada “el gasto público y los derechos humanos. La inversión de los recursos desde y para los derechos humanos”, se estudia la otra esfera del presupuesto: la vertiente del gasto público.

En el **capítulo quinto**, se define el gasto público y se estudian el ciclo y los principios presupuestarios desde una perspectiva de derechos.

Finalmente, en el **capítulo sexto**, se analiza la incidencia que las reglas, principios y estándares del derecho internacional de los derechos humanos, tiene en el Presupuesto. Aspectos como las obligaciones generales e inmediatas de los Estados en materia de derechos humanos o sus obligaciones específicas, la transparencia o participación...así como los frenos que también en la esfera del gasto público encontramos para el cumplimiento de las obligaciones financieras de derechos humanos. Para finalizar, y al igual que en la segunda parte, se estudiará el Presupuesto en España, como instrumento canalizador del gasto público en perspectiva de derechos humanos.

Las hipótesis de partida se presentan a continuación en forma de interrogantes, que intentarán ser respondidos a lo largo de este trabajo de investigación.

En la *primera parte*:

¿Pueden incluirse las medidas financieras en las medidas generales de aplicación de los tratados de derechos humanos? ¿Cómo caracterizamos las obligaciones financieras de derechos humanos? ¿Cómo podemos vincular el Presupuesto- en sus dos esferas de ingreso y gasto- con los derechos humanos?

En la *segunda parte*:

¿Puede estudiarse el ingreso público desde una perspectiva de derechos humanos? ¿El sistema impositivo puede ser utilizado como herramienta de transformación social? ¿Cómo pueden aplicarse los principios, estándares y reglas de derechos humanos a la política tributaria? ¿Cuál es el impacto de la política fiscal en la realización de los derechos humanos? ¿Cuáles son las barreras a eliminar? ¿Cómo puede cumplir un Estado con sus obligaciones financieras de derechos humanos en la esfera del ingreso público? ¿Cuáles son los límites de derechos humanos a la política fiscal de los Estados? ¿La política fiscal está sujeta también a las obligaciones de derechos humanos? ¿Qué caracteres debe revestir el sistema impositivo desde una perspectiva de derechos humanos? ¿El ingreso público debe tratarse de forma separada al gasto público? ¿Qué finalidades tiene el impuesto desde una perspectiva de derechos humanos? ¿Desde una perspectiva de derechos humanos, resulta más adecuado usar el ingreso o el gasto público para transformar la sociedad? ¿Qué relevancia posee para los derechos humanos la elección de uno u otro sistema impositivo? ¿Puede controlarse el efecto regresivo de los impuestos indirectos desde una perspectiva de derechos humanos? ¿Puede utilizarse la imposición para ser un Estado más transparente? ¿Cuáles son los factores divergentes que el sistema impositivo encuentra como herramienta de derechos humanos? ¿Desde una perspectiva de derechos humanos, es sostenible la falta de recaudación y que el sistema tributario esté vaciando de contenido el Estado social español? ¿Puede estudiarse la desigualdad a través del sistema tributario? ¿Es un deber de solidaridad el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos?

Y por último, en la *tercera* parte:

¿Qué implicaciones financieras posee reconocer los derechos humanos a nivel nacional? ¿Es tan sólo una cuestión formal de reconocimiento a la que vienen obligados los Estados Parte en los tratados de derechos humanos? ¿Son los recursos económicos y la Ley de Presupuestos del Estado, los instrumentos que dotan a los derechos humanos de contenido material? ¿Qué eslabones posee la cadena de garantía de los derechos humanos? ¿Qué supone la justicia en el gasto público? ¿Qué es el coste de los derechos humanos? ¿Existen diferencias entre los derechos humanos en cuanto a la inversión de recursos que requieren? ¿Poseen dependencia los derechos humanos respecto a los recursos públicos? ¿Se puede actuar preventivamente en la realización de los derechos humanos? ¿Son los derechos humanos accesibles económicamente en los Estados? ¿El problema de los recursos para los derechos, es de escasez o de negligencia? ¿Qué consecuencias ha tenido en el ámbito de los derechos humanos la desconexión jurídica entre ingreso y gasto público? ¿Las necesidades públicas dependen de los recursos públicos disponibles? ¿En la perspectiva de derechos humanos, resulta necesaria una mayor especialidad cualitativa de las partidas presupuestarias? ¿Es necesario un nivel mayor de desagregación de los datos? ¿Las obligaciones financieras de derechos humanos, son obligaciones legales o voluntarias desde el punto de vista de su exigencia y eficacia? ¿Todo gasto en derechos humanos debe estar presupuestado? ¿Qué implicaciones posee la publicidad presupuestaria para la realización de los derechos humanos? ¿Qué es la democracia económica? ¿Se respeta el derecho a la información y participación del poder legislativo en el ciclo presupuestario? ¿El cumplimiento de las obligaciones financieras de derechos humanos, podría ser un instrumento para unos servicios públicos sostenibles? ¿Qué implicaciones posee el principio del gasto público mínimo desde una perspectiva de derechos humanos? ¿Son los servicios públicos una estrategia de inclusión social? ¿La inversión en derechos humanos debe ser una opción económicamente viable? ¿Es el endeudamiento público contrario a las obligaciones financieras en derechos humanos? ¿La nivelación presupuestaria tiene relación con la necesaria inversión sostenible en derechos humanos? ¿Es la política fiscal actual neutral en sus efectos? ¿Qué significa la productividad en la inversión en derechos humanos? ¿Qué es la eficiencia, eficacia y equidad en la inversión en derechos humanos? ¿Está relacionada la justicia material en el gasto público con la garantía del

contenido esencial de los derechos humanos?¿Es la asignación equitativa de recursos, el equivalente a la igualdad en los resultados de las inversiones públicas?¿Se puede perseguir la igualdad en el resultado a través de la inversión pública en los derechos humanos?¿Cuál es la clase de presupuesto que permitiría cumplir con las obligaciones financieras de derechos humanos?¿Cómo influyen las decisiones presupuestarias en los derechos humanos?¿Qué supone el coste de oportunidad en la inversión pública en derechos humanos?¿Existen alternativas legítimas a la inversión en los derechos humanos?¿Cuál es el valor que debe serle otorgado a los derechos humanos en la elección de las inversiones?¿Se incorpora la opinión ciudadana a la programación del Presupuesto?¿El lenguaje presupuestario incorpora elementos de los instrumentos internacionales de derechos humanos?¿Qué implica que los bienes y servicios públicos deben articularse de manera que sean disponibles, accesibles, de calidad, adaptables y aceptables?¿Los derechos humanos pueden responder a la cuestión de cuál es la política o inversión concreta más adecuada?¿Qué clases de recursos condicionan el ejercicio de los derechos humanos?¿Qué principios de derechos humanos poseen implicaciones en el ciclo presupuestario?¿Podría resultar útil para la realización de los derechos humanos, blindar ciertos gastos públicos?¿Pueden depender los derechos humanos de la realidad económica de cada país?¿Cómo afecta la corrupción a la realización de los derechos humanos?¿Cuál debe ser el papel del Parlamento en el ciclo presupuestario?¿Qué repercusiones en los derechos humanos ha tenido la respuesta política del Estado español para hacer frente a la crisis económica global?

La metodología utilizada para este trabajo de investigación ha consistido básicamente en: búsqueda, análisis y tratamiento bibliográfico. Para ello, se han utilizado tanto instrumentos internacionales de derechos humanos como regionales. Normativa nacional y sentencias judiciales, así como múltiples documentos en forma de manuales, monografías, obras colectivas, artículos de revista etc.

Adicionalmente, se tuvo la oportunidad de participar en el proceso de elaboración de la Observación General No.19 sobre el presupuesto para la realización de los derechos del niño del Comité de los Derechos del Niño de las Naciones Unidas, al ser el director de la tesis el Relator de la misma en el seno del Comité.

Para la realización de la tesis doctoral he disfrutado de una beca de investigación en la Universitat de València. Además de haber investigado en esta universidad, he realizado dos estancias de investigación. La primera, en el *Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico* (Lima, Perú). La segunda, en la Universidad de Warwick (Inglaterra), en el *Center for Human Rights in Practice* perteneciente a dicha institución.

En primer lugar, la estancia de investigación en el Centro de Investigación perteneciente a la Universidad del Pacífico (Lima, Perú), permitió el contacto con el profesor Enrique Vásquez Huamán, director de desarrollo de la Universidad del Pacífico, profesor del Departamento Académico de Economía y director de la Maestría en Gestión de la inversión Social. Ha sido presidente del Programa Nacional de Asistencia Alimentaria (PRONAA) y sus áreas de especialización son: políticas sociales y pobreza, economía política, gerencia social, evaluación de programas sociales y gasto público social en niños y niñas. En Perú, se han estado planteando numerosas propuestas interesantes y significativas para incrementar y mejorar la inversión pública en la niñez, la gestión y el monitoreo de los presupuestos, la transparencia y la rendición de cuentas. Once prioridades han sido aprobadas en infancia, y la participación de la sociedad civil, sector empresarial y niñas, niños y adolescentes junto con funcionarios públicos, han permitido mejorar la calidad del gasto.

Además, como parte del plan de trabajo se programaron entrevistas con representantes de la sociedad civil organizada para conocer la situación del tema de la tesis doctoral en Perú. Destacando el contacto con el equipo de incidencia para los derechos humanos de la ONG IPRODES, entre cuyos componentes se encuentran Ronald Gamarra –ex procurador del Estado y ex secretario ejecutivo de la Coordinadora Nacional de Derechos Humanos– y con Sofía García, abogada y especialista en incidencia. Así como la entrevista con el presidente de la Mesa de Concertación para la Lucha contra la Pobreza, Federico Arnillas y la entrevista con Rodolfo Mendoza, miembro del centro de políticas públicas y derechos humanos EQUIDAD y economista con formación en temas ligados a recursos públicos y garantía de los derechos humanos, con amplia experiencia en capacitación, asesoría, gestión y evaluación de programas y proyectos sociales.

En segundo lugar, el Center for Human Rights in Practice, adscrito a la Universidad de Warwick (Coventry, Inglaterra), es uno de los centros de mayor excelencia académica e investigadora a nivel mundial. Cuenta con un avanzado grupo de profesionales y con una infraestructura y servicios al estudiante y al investigador excelentes, aspectos que lo convierten en uno de los lugares más destacados para realizar una estancia de investigación en Derecho Internacional y derechos humanos. En dicho centro, dedican especial atención a aquellos temas de derechos humanos de los que pueden extraerse elementos de aplicación en la práctica de los Estados, a través de su aplicación en las políticas y los programas gubernamentales.

En particular, el centro resultaba idóneo al proyecto de investigación al poseer dos líneas de trabajo vinculadas con el mismo. Una, relativa a “*Human Rights, Equity and Public Spending Cuts*” y la otra relativa a “*Austerity and Budgetary Processes*”.

En definitiva, se trata de un centro que proporciona atención a la investigación y el desarrollo de capacidades, direccionando los resultados a la aplicación en la mejora de la implementación de los derechos humanos.

En ambos casos se tuvo acceso a los fondos bibliográficos de las instituciones y se llevaron a cabo entrevistas con expertos académicos y también profesionales que trabajan como representantes de la sociedad civil organizada. Destacar que durante la estancia en Inglaterra, se pudo asistir a una conferencia dada por Navy Pillay y se impartió una ponencia sobre el tema de la tesis doctoral para la comunidad académica, y en Perú se actuó como enlace entre el Comité de Derechos del Niño y varias asociaciones peruanas, para la preparación de la Observación General No.19 sobre el presupuesto para la realización de los derechos del niño.

Para finalizar, en cuanto a los objetivos alcanzados y no alcanzados, destacar que a pesar de que los objetivos fijados inicialmente eran muy ambiciosos, la realidad ha demostrado que la falta de toma en consideración en general sobre esta temática ha manifestado una acusada falta de datos que simplemente no se han generado. Sin embargo, todas las conclusiones a las que se ha llegado evidencian que existe un camino que en su caso podría seguirse como línea de investigación. Una línea de investigación que, en todo caso, es necesaria. Falta de datos a la que podríamos añadir una falta de acceso a gran parte de

la información o a las personas con las que se podría haber hablado. Los Estados publican más que antes en materia presupuestaria, eso es una realidad, pero seguimos sin tener datos reutilizables y su apertura es opaca en el sentido de que siguen escogiendo qué publican y cómo lo hacen.

Finalmente, añadir que se planteó en su día realizar una estancia de investigación en Sudáfrica en una de las pocas instituciones que existen en temas presupuestarios y derechos humanos y de las más avanzadas en la materia. Pero, por el cambio laboral de nuestro enlace allí no se pudo realizar. En dicha estancia se pretendía estudiar un derecho en particular, el derecho al agua y al saneamiento, o el derecho a la salud desde la recaudación para realizarlos hasta la inversión de esos recursos y su fiscalización, pero el hecho de no poder hacerse realidad obligó a reorientar la tesis. Esta circunstancia ha privado a la tesis de una visión más práctica de la realidad presupuestaria y los derechos humanos.

PARTE PRIMERA. LAS OBLIGACIONES FINANCIERAS DE LOS ESTADOS EN EL ÁMBITO DE LOS DERECHOS HUMANOS.

“El problema que se nos presenta, en efecto, no es filosófico, sino jurídico y, en sentido más amplio, político. No se 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 a pesar de las declaraciones solemnes, sean continuamente violados”¹.

La primera parte de nuestro estudio se dedicará en el capítulo primero a la definición y referencia a las medidas generales de aplicación de los tratados internacionales de derechos humanos tanto en la normativa y resoluciones internacionales y regionales, como en la doctrina científica internacional. Medidas generales de aplicación que delimitan el contenido de la obligación de adoptar toda medida necesaria, adecuada y apropiada para el cumplimiento por los Estados Parte de sus obligaciones internacionales en materia de derechos humanos-derivadas de la ratificación de los tratados-. Una de estas medidas serán las medidas financieras o económicas que los Estados deberán adoptar, recaudando justa y suficientemente y gastando los recursos de manera eficiente, eficaz, equitativa y sostenible para la realización de los derechos y en respeto a los estándares y normas de derechos humanos. El segundo capítulo estudiará la naturaleza de las obligaciones financieras de los Estados en materia de derechos humanos y tratará de hacer visible la vinculación entre el Presupuesto Público y los derechos humanos-materias típicamente escindidas al ser estudiadas-.

1ANSUÁTEGI ROIG, Francisco J. “De los derechos y el Estado de Derecho. Aportaciones a una teoría jurídica de los derechos”, *Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho* n°47, Universidad Externado de Colombia, Colombia, septiembre de 2007 p.64.

Capítulo primero. Las *medidas generales de aplicación* de los tratados internacionales de derechos humanos.

1. Las consecuencias de ratificar los tratados. Las *medidas generales de aplicación*.

En el Derecho Internacional de los derechos humanos, los tratados pueden calificarse como una relación *asimétrica*². Dado que los sujetos cuyos derechos se está tratando de proteger mediante la firma y ratificación de los tratados, no son parte en ellos, mientras que aquellos que son parte y a los que el tratado obliga a proteger los derechos – y tienen poder de negociación-, no sienten obtener un beneficio correlativo aparente, fruto de asumir esa obligación.

Cabe plantearse entonces:

“Why should sovereign states agree to subject an internal issue to international scrutiny? How can we understand the apparently voluntary decision to ratify international human rights agreements that create legal obligations to protect and promote for human rights of one’s nationals?”³

Cinco podrían ser las posibles respuestas⁴.

- a) La primera, justificaría la ratificación de un tratado por la mínima importancia que se le otorga al régimen internacional de los derechos humanos, dada su – en muchos casos- inaplicabilidad.
- b) La segunda, encuentra la razón en que los compromisos internacionales en materia de derechos humanos -adquiridos mediante la ratificación de un tratado-, al ser potencialmente costosos, responden al deseo de atraer algún tipo de recompensa material. Y esta recompensa puede revestir la forma de una inversión extranjera, donaciones, ayudas, mejores condiciones en transacciones comerciales a nivel internacional...- a modo de un implícito e incluso explícito *quid pro quo*.
- c) La tercera, considera la posibilidad de que la ratificación en algunos Estados venga dada por los beneficios intangibles que se pueden alcanzar (*belonging, praise, acceptance,*

2SEPÚLVEDA, M.Magdalena. *The Nature of the Obligations under the International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights*. Intersentia, Utrecht, 2003 p.78.

3NIELSEN, Richard A. and SIMONS, Beth A. “Rewards for ratification: payoffs for participating in the international human rights regime?” *International Studies Quarterly*, 2014, 1-12, 18 de enero de 2014.pp.1-2.

4DEUTSCH, K.W. “The probability of International Law” en DEUTSCH, K.W y HOFFMANN, S., *The relevance of international law: essays in honour of Leo Gross*. Cambridge, Mass. 1968, p.71.

*respect o inclusion*⁵). En este grupo encontramos a aquél Estado que ratifica en busca de la aceptación por parte del resto de la comunidad internacional (evitando el riesgo de quedar aislado del resto del mundo) y de la posibilidad de ser un miembro bien situado en ella.

- d) El cuarto posible argumento que podría llevar a un Estado a ratificar un tratado, sería que se trata de un compromiso convencional calificable como una oportunidad de “bajo coste” para expresar su voluntad de unirse al esfuerzo cooperativo internacional en la mejora de la protección de los derechos humanos-por ejemplo-.
- e) Una quinta situación⁶, es aquella en la que un Estado ratifica un tratado en materia de derechos humanos, por su convencimiento en ellos- necesidad de promover y proteger los derechos-, por su voluntad de mejorar la calidad de vida de sus ciudadanos, y por hacer aquello que esté de su parte por luchar por los derechos del resto de seres humanos.

Curiosamente, los potenciales beneficios que hemos relatado hasta aquí, serán disfrutados por los Estados -con bastante probabilidad-, sólo por el hecho de la ratificación, independientemente de que cumplan o no con el contenido del tratado a posteriori.

Sin embargo, debemos recordar en este punto, que la inquietud que de manera continua encontramos en las relaciones a nivel internacional – junto a cierto peligro de quedar aislado- convierte el Derecho Internacional en una rama del ordenamiento jurídico compuesta por instrumentos que se tiende a ratificar y a la que los Estados acostumbran a ajustar su proceder, la mayor parte del tiempo.⁷

Pero si los acuerdos jurídicos internacionales en materia de derechos humanos son débiles, su aplicabilidad dista de ser segura y el coste de no cumplirlos es relativamente bajo, la pregunta ahora sería: ¿por qué no ratificarlos⁸?

5NIELSEN, Richard A. and SIMONS, Beth A. *Rewards for ratification...* op.cit p.3.

6Este quinto argumento no forma parte de la teoría sobre la ratificación de los tratados que se ha utilizado para dar razón de los argumentos a) hasta d).

7JUSTE RUIZ, José. *¿Derecho Internacional Público?*, Nomos D.L, Valencia, 1991 p.74.

8HATHAWAY, Oona. “Do Human Rights Treaties make a difference?” *Yale Law Journal*, III, 2002, pp.1935-2042. Son muchas las teorías que consideran que si los ciudadanos no conducen ebrios, tristemente, es por el temor a ser multados, no por su salud ni por su vida. Extrapolado al caso de los tratados internacionales en materia de derechos humanos, resulta sencillo ratificarlos, y mucho más complicado hacer que se cumplan.

Sea cual sea la razón que mueve a un Estado a ratificar un tratado en materia de derechos humanos, la realidad muestra como cada vez más Estados con situaciones desiguales, van a requerir soluciones similares. Y con la intención de solventarlas y asumiendo que la política nacional no lo puede todo, intentan converger a través de una *pseudo* política formal internacional⁹.

¿Si finalmente – y por el motivo elegido- un Estado decide ratificar, cuáles son las consecuencias?

En muchos casos, el sólo hecho de ratificar el tratado implica que sus disposiciones pasan a formar parte del ordenamiento jurídico interno (sistema monista). Igualmente, muchos sistemas monistas exigen que se adopten medidas legislativas o de otra índole para la ejecución del tratado.

Por el contrario, existen otros ordenamientos jurídicos que exigen que las disposiciones del tratado sean transformadas en normas internas a través de actos legislativos (sistema dualista)¹⁰.

Tanto para el sistema monista como para el sistema dualista, los tratados internacionales son fuente de obligaciones jurídicas internacionales. Y así es como, al ratificar un tratado en materia de derechos humanos, el Estado asume la obligación de adoptar todas las medidas pertinentes y necesarias para que los derechos sean una realidad. Y entre esas medidas, encontramos las medidas legislativas, administrativas etc., pero también y de manera fundamental para que las demás tengan eficacia, las medidas relativas a la recaudación, disponibilidad y uso eficiente y eficaz de los recursos económicos necesarios para garantizar los derechos.

Esta afirmación ha llevado a que algunos autores consideren que los derechos humanos existen en la medida en que tienen una plasmación o reflejo presupuestario. Caso contrario, siguen siendo una legítima aspiración para los tiempos de bonanza¹¹.

9FRIEDMAN, Wolfgang. “The changing structure of international law”, Faculty Scholarship Series, Yale Law School, Paper 2605, 1965.p.2

10Por ejemplo el Reino Unido, posee una Ley de derechos humanos de 1998 para hacer ejecutable el Convenio Europeo para la Protección de los derechos humanos y las Libertades Fundamentales. Sobre la relación entre los tratados y el derecho interno existe una bibliografía extensa, véase por todos CASANOVAS, Oriol y RODRIGO, Ángel J. *Compendio de Derecho Internacional Público*, Tecnos, Madrid, 2016, pp.129-147.

11Véase HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights. Why Liberty Depends on Taxes*.W.W.Norton & Company, New York and London, 1999.

Y esta circunstancia hace que en la práctica, y pese a la afirmación de principio contraria, los derechos humanos no sean universales o, al menos, no de manera completa. Son *universalizables* condicionados por la mayor o menor prioridad que se les otorgue a la hora de distribuir los recursos públicos¹². De facto, porque quedan determinados en su materialización por cuestiones políticas, constitucionales etc. que se saben distintas entre los diferentes Estados¹³. Es importante por tanto, reconocer que distintos derechos tendrán también importancia distinta en los diferentes Estados. O mejor considerado, la posibilidad de ejercerlos será diferente, ya que todos los seres humanos tenemos los mismos derechos por el hecho de ser personas. Podemos decir en definitiva, que sigue vigente la premisa de que el lugar en que nacemos determina nuestros derechos.

Encontramos armonía en la forma en la que se concluyen los compromisos en materia de derechos humanos, pero una falta de simetría en su aplicación efectiva. La implementación de las normas internacionales en el sistema interno plantea 2 niveles controvertidos¹⁴:

1. La recepción del derecho internacional en el sistema interno. El ordenamiento interno debe adaptarse a los mandatos internacionales mediante las derogaciones, modificaciones o adaptaciones de la legislación nacional que se requieran. Y la necesidad de dilucidar cuál es el rango de la norma internacional en el esquema nacional de fuentes, esto es, su posición jerárquica en el sistema de fuentes (que determinará cuál será el procedimiento para su modificación etc.)¹⁵.
2. La aplicación por los órganos del Estado del Derecho Internacional que forma parte de su sistema jurídico nacional. Se verá condicionada-entre otras cuestiones- por la capacidad estatal para satisfacer los derechos –esto es, el ingreso público o los recursos económicos que se poseen- y el contexto financiero así como el compromiso

12 Tal vez lo más apropiado sería considerar que los derechos humanos son universales formalmente, pero materialmente universalizables.

13 FRIEDMAN, Wolfgang, “The changing... op.cit p. 119. Valga como ejemplo la posibilidad de consultar en la página oficial de la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los derechos humanos, “los derechos humanos por país”.

14 FASSBENDER, Bardo and PETERS, Anne (Eds.), *The Oxford handbook of the history of international law*, Oxford University Press, Oxford, 2012.p.271. Estos responderían a la cuestión: ¿qué condiciona la efectividad de la norma internacional de derechos humanos una vez ratificado un tratado?

15 En la mayoría de las ocasiones, el tratado queda subordinado a la Constitución pero prevalece sobre la legislación ordinaria. En otras, posee el mismo valor que la Constitución, o posee el mismo valor que el resto de la legislación (lo que puede resultar problemático por posibilitar que a priori una ley ordinaria pueda modificar el tratado).

presupuestario- las posibles políticas de austeridad y un uso clientelar de los recursos-
16. Cuando un Estado ha ratificado un tratado, asume automáticamente, en virtud del Derecho Internacional, la obligación de aplicarlo. Pero en su aplicación puede encontrar obstáculos-que veremos en adelante-.

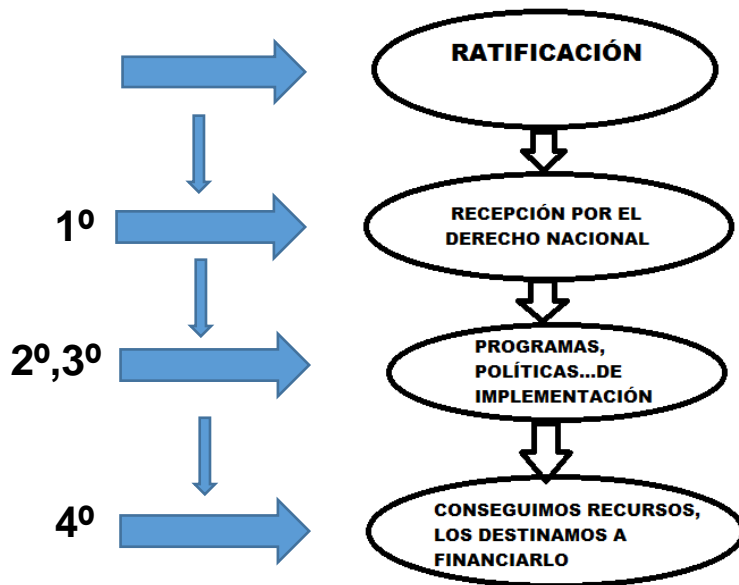
Sintéticamente, la vida jurídico-estatal de los derechos estaría compuesta por cinco fases¹⁷ que darían inicio con la ratificación-o cualquier otro modo de manifestar el consentimiento simplificado-de un tratado internacional:

- 1º.Concreción normativa (que desarrolla su contenido). En esta fase se precisa su contenido, se crean las disposiciones que permiten ejercerlo, se coordina su ejercicio igual por todos y que se pueda ejercer posibilitando que otros derechos puedan ser ejercidos de igual forma. Se establecen deberes y prohibiciones generales y para determinadas categorías de ciudadanos; se establecen los hechos ilícitos, sanciones y procedimientos para aplicarlos, los deberes y prohibiciones públicas y las acciones y derechos que componen su tutela judicial efectiva.
- 2º.Concreción institucional, para asegurar que su concreción normativa sea respetada.
- 3º.Ejecución administrativa. El siguiente paso tras la determinación de los objetivos a alcanzar y la fijación de los medios y de los responsables de aplicarlos y perseguirlos.
- 4º.Financiación. Dentro de la ejecución administrativa-como una de sus fases, pero que merece una atención separada-, la concreción normativa, las instituciones y procedimientos para aplicar las normas, las políticas y los programas a implementar requieren recursos económicos para su aplicación. En esta fase, deben recaudarse los recursos apropiados y suficientes y deben ser gastados de manera eficiente, eficaz, equitativa y sostenible.
- 5º.Eventual resguardo constitucional o control. De manera general, puede afirmarse que los derechos pueden lesionarse en el momento en que se reglamentan (concreción normativa), el momento en que se organizan (concreción institucional) o en el momento en el que se ejecutan (ejecución administrativa), tanto de manera activa como omisiva. En cualquiera de los supuestos (tanto cuando la norma interna prescribe una conducta

16FASSBENDER, Bardo and PETERS, Anne (Eds.) *The Oxford handbook of the history ...* op.cit pp.272 y ss.

17CORTI, Horacio G. *Derecho Constitucional Presupuestario*, Lexis Nexis, Buenos Aires, Argentina, 2007, pp.719 y ss.

manifiestamente contraria como cuando la falta de las disposiciones necesarias imposibilita su cumplimiento), estaríamos ante la violación de un tratado internacional, que significaría la repulsa del tratado con las consecuencias derivadas de ello¹⁸.



En Derecho Internacional-y hablando de las consecuencias de ratificar un tratado-, un tratado es obligatorio, únicamente porque las partes han dado su consentimiento en verse obligadas por su contenido¹⁹. De modo que su consentimiento es el que da sentido y contenido a la obligatoriedad de los tratados y exige el respeto de los principios de *ex consensu advenit vinculum*²⁰ y *pacta sunt servanda*. Y no sólo quedan comprometidos en aprobar leyes y dictar disposiciones administrativas que formalmente puedan desarrollar los derechos y los protejan, sino que también adquieren el compromiso de conseguir y ejecutar todos los recursos que requieran para ponerlas en práctica, dándoles sustantividad.

Cabe decir que se han estudiado con mayor o menor amplitud el nivel de ratificación, los requisitos y procedimientos que llevan a una norma internacional a formar parte del ámbito de normatividad nacional, inclusive la necesidad de plasmar esos compromisos en políticas y

18 *Ibidem* pp.739 y ss. La gráfica es de elaboración propia.

19 “*Los Estados se obligan por lo que quieren y cómo quieren*”.

20 Véase CORTEN, Olivier (Ed.). *The Vienna Conventions on the Law of the Treaties. A Commentary*. Vol.I. Oxford University Press, New York, 2011 p.670.

programas de implementación. Pero, nada o poco se ha dicho acerca de la necesidad de que para dar efectividad a esas políticas y programas, para dar vigencia material a la norma que hemos recibido a nivel interno y en definitiva para dotar de efectividad al contenido del tratado ratificado, resulta necesario recaudar y gastar dinero.

Se ha tendido a considerar que los enfoques económico y de los derechos humanos, no deberían tratarse al mismo tiempo. Sin embargo, los aspectos económicos no pueden ser olvidados cuando se pretende adoptar alguna propuesta para proteger los derechos, puesto que debe ser también económicamente viable. Como consecuencia, sugerimos que ambas disciplinas se interconecten. Pues al fin y al cabo, las dos sirven al fin último de mejorar la calidad de vida de las personas. La economía sugiere la búsqueda de la mejor forma de satisfacer las necesidades. Necesidades que se traducen en derechos cuando una norma los ampara, y para los que, el Derecho Internacional de los derechos humanos, busca la mejor forma de dotarlos de efectividad.

En definitiva, de la ratificación de los tratados internacionales de derechos humanos, derivan obligaciones jurídicas para los Estados Parte. Y para su cumplimiento, el Estado Parte debe adoptar las medidas necesarias para dotar al documento de traslación en la práctica.

Con el fin de poder establecer en qué consisten y cuáles son las medidas a adoptar- *las medidas generales de aplicación*- para que un Estado cumpla con sus obligaciones internacionales de derechos humanos y la obligatoriedad jurídica-en particular- de adoptar medidas financieras, se plantean los siguientes apartados.

2. Las medidas generales de aplicación de los tratados internacionales de derechos humanos. Referencia en los tratados básicos de derechos humanos.

Analizaremos en este apartado, las conocidas como *medidas generales de aplicación*. Ello a través de la exégesis de la normativa internacional y regional en materia de derechos humanos, así como las sucesivas resoluciones de los órganos de tratados, con el fin de mostrar, cómo ha evolucionado la consideración de dichas obligaciones²¹.

21 Los distintos instrumentos internacionales, regionales y las disposiciones de *soft law* que se tratarán en adelante, se han ordenado de manera cronológica a fin de mostrar de manera más clara su evolución en el tiempo.

Para esta parte, utilizaremos los nueve tratados internacionales de derechos humanos considerados como los fundamentales²², ordenados cronológicamente según su fecha de autenticación. Su carácter de fundamentales o básicos, les es atribuido porque al celebrar estos tratados, los Estados Parte han creado para cada uno de ellos un Comité, formado por expertos independientes, responsables de controlar su aplicación – con mecanismos para presentar comunicaciones e investidos de competencias de investigación-. Esta deferencia podría considerarse como expresión de la mayor importancia que los Estados dan a estos documentos en particular²³.

Si realizamos una lectura de estos tratados considerados fundamentales, coincidiremos al afirmar que todos ellos tratan los derechos de un grupo determinado de personas unidas por una característica arbitraria que les coloca en una situación de vulnerabilidad. Sin embargo, si los derechos humanos son universales, ¿cuál es el fundamento de estos tratados?

En sus líneas no encontramos derechos nuevos, puesto que su objetivo no es crear *ex novo* un cuerpo de derechos para estos colectivos. La finalidad de estos tratados es la de establecer las medidas necesarias para que en un Estado determinado, estas personas también puedan ejercer sus derechos.

A través de una interpretación como la anterior, puede observarse un cambio en la perspectiva adoptada para estudiar el Derecho Internacional de los derechos humanos. Los tratados fundamentales, ya no se estudiarán- tampoco en este trabajo- desde la óptica de los derechos que atribuyen sino desde las obligaciones – en forma de medidas básicamente- que los Estados Parte asumen para su aplicación y cumplimiento.

Tal y como lo son las leyes, los tratados de derechos humanos contienen enunciados generales. En la mayor parte de los casos, motivados por la necesidad de alcanzar el mayor número de ratificaciones o consenso posible entre Estados asimétricos que buscan una solución similar a situaciones que poco a poco puede abarcar menos la competencia estatal. En este contexto, será

22CARDONA LLORENS, Jorge. “Hacia la configuración de un <<sistema>> de protección de los derechos humanos de las Naciones Unidas” en *Cursos de derecho internacional y relaciones internacionales de Vitoria-Gasteiz/Vitoria-Gasteizko nazioarteko zuzenbide eta nazioarteko herremanen ikastaroak*, ISSN 1577-533X, Nº. 1, 2015, págs. 135-172.

23El Comité de los Derechos del Niño, en su Observación General No.5 *sobre las medidas generales de aplicación de la Convención sobre los Derechos del Niño (artículos 4 y 42 y párrafo 6 del artículo 44)* de 27 de noviembre de 2003, CRC/GC/2003/5; atendida la indivisibilidad e interdependencia de los derechos humanos, insta a los Estados Partes, a que, si todavía no lo han hecho, ratifiquen sus dos Protocolos Facultativos, así como los otros seis principales instrumentos internacionales relativos a los derechos humanos.párr.17.

de primera importancia la labor de los órganos de tratados y de sus interpretaciones autorizadas de los artículos de los convenciones.

De manera previa, cabe conceptualizar la expresión “medidas generales de aplicación”. Las medidas generales de aplicación incluyen toda medida que debe ser adoptada por un Estado para respetar, proteger y promover los derechos humanos, reconocidos en los documentos internacionales que ha ratificado. Cómo podrá observar el lector la necesidad de su adopción ha tenido un reflejo constante en los documentos que vamos a analizar, a pesar de que no con la concreción idónea.

Sin embargo, de una lectura conjunta de estos documentos y de las distintas resoluciones de los órganos de tratados, resulta un mayor entendimiento de en qué consisten las obligaciones de un Estado cuando ratifica un tratado de derechos humanos.

Por este motivo y aunque es cierto que la mayor parte de las resoluciones de los órganos internacionales no son obligatorias, su examen no debe infravalorarse. Puesto que, *“el examen de las recomendaciones de las organizaciones internacionales no debe detenerse en la constatación de su carencia de fuerza obligatoria [...] Su verdadero problema estriba en la determinación de sus efectos jurídicos más allá de la imposibilidad de crear obligaciones jurídicas inmediatas”*²⁴.

Así-y porque en estos documentos encontramos lo que los Estados deben hacer para cumplir con sus obligaciones-, por ejemplo, las Observaciones Generales de los órganos de tratados²⁵ *explicate rights mentioned in a specific human rights treaty. Thereby, they fill the abstract right with meaning*²⁶. Se trata de interpretaciones autorizadas de las obligaciones contenidas en los distintos tratados que han dado cada uno de sus órganos. Interpretaciones que proveen orientaciones para la implementación en la práctica de los derechos. Así mismo, sirven como criterio de evaluación del progreso en el actuar del Estado Parte en la implementación de los

24MAZUELOS BELLIDO Ángeles. “Soft Law: ¿Mucho ruido y pocas nueces?”, *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, N°. 8, 2004, p. 7. Disponible en: <http://www.reei.org/>, u.v 29/9/2016.

25Denominadas General Recommendations por el CERD y CEDAW.

26Información extraída de la plataforma web del Deutsches Institut für Menschenrechte (Instituto Alemán de los derechos humanos). *What are General Comments*, u.v. 29/9/2016.

derechos reconocidos en el instrumento internacional de que se trate. Las Observaciones Generales, *strictu sensu*, no son legamente vinculantes en su contenido²⁷.

Sin embargo, el derecho internacional público, y más en concreto el derecho de tratados, regulado por la Convención de Viena de 1969, los considera un instrumento esencial. En particular, en su art.31, cuando establece que los tratados necesitan ser interpretados de manera permanente atendido el contexto. De modo que, cuando un Estado ratifica una convención, implícitamente está aceptando y asumiendo que los órganos de tratados tendrán un papel crucial en la interpretación de ese tratado en adelante.

El carácter autorizado de estos documentos encuentra una justificación adicional en el hecho de que son el resultado de un proceso plenamente participativo. Proceso en el que se escuchan y son finalmente tomadas en consideración, las distintas posiciones y perspectivas sobre la cuestión a abordar, tanto de los Estados como de múltiples grupos de interés regionales, culturales, religiosos, organizaciones no gubernamentales etc.

Estos documentos resultan imprescindibles principalmente por dos motivos:

- el primero, porque la sociedad para la que un día fueron creados esos tratados puede haber evolucionado y exigir una interpretación contextual del texto, más acorde a los tiempos- tarea desarrollada por el correspondiente órgano de garantía del tratado-;
- el segundo, porque la dificultad para alcanzar consensos en el ámbito internacional trae como resultado textos bastante poco precisos o abiertos a la posibilidad de ser interpretados y aceptados por estados asimétricos, lo cual hace necesaria una labor posterior de especificación del contenido de los derechos, tarea que de nuevo -y en ocasiones al observar una misma realidad que no se ajusta a la norma en distintos países en sus exámenes periódicos- compete a los órganos de tratados.

Siguiendo lo que sobre estas medidas se ha venido considerando en distintas observaciones generales, puede afirmarse que las medidas generales de aplicación contribuyen a implementar los tratados de derechos humanos en su conjunto y establecen las bases para los procedimientos

²⁷ La relevancia de estas resoluciones y de su interpretación autorizada de los tratados, hace que por ejemplo, Sudáfrica que es un Estado cuya Norma Fundamental ampara como derechos los económicos, sociales y culturales pero no ha ratificado el Pacto Internacional sobre los Derechos Económicos, Sociales y Culturales del año 1966, siga las observaciones generales del Comité de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

que van a conseguir la realización de cada uno de los derechos en específico. Y pueden considerarse entre ellas²⁸:

- La reforma legal.
- Los planes y estrategias nacionales integrales.
- Los mecanismos de coordinación.
- Los comisionados y defensores de los derechos humanos.
- La asignación de recursos.
- La concienciación, educación y capacitación.
- La participación de la sociedad civil.
- La monitorización de la situación de los derechos.

La relevancia de estas medidas es indiscutible, puesto que la ratificación de un tratado internacional en materia de derechos humanos, posee como principal consecuencia, la asunción por el Estado Parte, de obligaciones de diversa índole de cuya efectiva implementación depende la efectividad del resto de ellas.

2.1. LA CONVENCIÓN INTERNACIONAL SOBRE LA ELIMINACIÓN DE TODAS LAS FORMAS DE DISCRIMINACIÓN RACIAL²⁹.

Los Estados Parte, se comprometen – conjunta o separadamente- a adoptar toda medida necesaria³⁰ para promover y estimular el respeto universal y efectivo de los derechos humanos. A través de medidas inmediatas y eficaces³¹. En el artículo 2 encontramos su compromiso en “*seguir por todos los medios adecuados y sin dilaciones, una política encaminada a eliminar la discriminación racial en todas sus formas y a promover el entendimiento entre todas las razas*”. Con tal fin, adoptarán las medidas apropiadas y efectivas correspondientes.

28CORTI, Horacio G. *Derecho Constitucional Presupuestario...* op.cit pp.733-734.

29La omisión en este punto y para dar inicio a la exégesis de los nueve tratados fundamentales de derechos humanos, de la Declaración Universal de los derechos humanos se debe únicamente a una razón práctica. No encontramos referencia alguna a las medidas a adoptar para su implementación. Tan sólo en el Preámbulo se dice que las naciones y pueblos deben esforzarse y adoptar medidas progresivas que aseguren el reconocimiento y la aplicación efectiva de los derechos. Adoptada por la Resolución de la Asamblea General 2106 A (XX) de 21 de diciembre de 1965, modificada por la Resolución de la Asamblea General 47/111 de 16 de diciembre de 1992, en vigor desde el 4 de enero de 1969.

30 *Ibíd*em, Preámbulo párrafo 10.

31 *Ibíd*em, art.7.

Observamos que no hace mención explícita a las medidas que deben ser adoptadas, pero si a que en cualquier caso deberán ser las necesarias y las que doten de eficacia a la finalidad perseguida. Entre esas medidas será imprescindible que el Estado se dote y aplique los recursos económicos necesarios para la protección de los derechos humanos, eliminando la discriminación racial.

Adicionalmente, el párrafo segundo del art.4 prevé la posibilidad de que los Estados Parte adopten *medidas especiales y concretas* complementarias de las generales y con el fin de asegurar la igualdad en el ejercicio de los derechos por parte de grupos de personas en situación de vulnerabilidad – y su no ejercicio segregado-. En lo que atañe a este trabajo, estas medidas también van a requerir recursos para su puesta en funcionamiento. Y pueden exigir por ejemplo la formulación o la modificación de una norma tributaria o presupuestaria para conseguir recursos extraordinarios o para modular la carga tributaria del contribuyente.

Al analizar este apartado, encontramos que la Recomendación General nº32 del Comité para la Eliminación de la Discriminación Racial sobre el significado y alcance de las medidas especiales en la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial³², señala que por “medidas” debe entenderse *toda la gama de instrumentos legislativos, ejecutivos, administrativos y reglamentarios a todos los niveles de la administración del Estado, así como los planes, políticas, programas* etc. Instrumentos que incluyen las medidas financieras.

Tras la adopción de esta Convención, se consideró que el artículo 4 era fundamental para la lucha contra la discriminación racial³³, y que su contenido – las medidas a adoptar- es vinculante³⁴. Y para cumplir con dichas obligaciones, los Estados Partes deben promulgar leyes, adoptar cualquier otra medida necesaria-también económica-y garantizar que se apliquen de manera eficaz.

32Adoptada por el Comité para la Eliminación de la Discriminación Racial, el 29 de septiembre de 2009 en su 75º período de sesiones. CERD/C/GC/32

33Recomendación General nº15 del Comité para la Eliminación de la Discriminación Racial relativa al artículo 4 de la Convención. Adoptada en el 42º período de sesiones, en 1993. Figura en el documento A/48/18.

34Recomendación General nº7 del Comité para la Eliminación de la Discriminación Racial, relativa a la aplicación del artículo 4 de la Convención. Adoptada en el 32º período de sesiones, en 1985. Figura en el documento A/40/18.

2.2. EL PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES Y CULTURALES³⁵.

Este instrumento, es el primero en la historia que posee una referencia a las medidas de carácter económico obligatorias para dar efectividad a los derechos. Probablemente, porque históricamente se han asociado los derechos económicos, sociales y culturales con la necesidad de gastar recursos financieros.

En su art.2 prevé el compromiso – tanto individual como a través de la asistencia y cooperación internacional-, de adoptar medidas “*especialmente técnicas y económicas hasta el máximo de los recursos disponibles, para lograr progresivamente por todos los medios apropiados, la plena efectividad de los derechos*”. Del análisis de los términos empleados, se deduce:

- *Individual o separadamente.* No sólo están obligados los Estados Parte a adoptar medidas hasta el máximo de sus recursos. Sino que para el supuesto de que no posean los recursos suficientes o los objetivos exijan de la acción coordinada de los Estados, están obligados a acudir a la cooperación y asistencia internacionales, no pudiendo alegar la falta de medios – sin acudir a instancias internacionales- cómo legítima razón para no adoptar medidas a fin de lograr los objetivos del tratado.
- *Medidas, especialmente técnicas y económicas.* Esta afirmación, deja entrever que las medidas para hacer efectivos los derechos humanos son muy diversas, pero destaca las económicas – de recursos- y técnicas – para que dichos recursos se apliquen de manera conveniente y no encuentren obstáculos de ninguna clase en su aplicación a los objetivos definidos.
- *Hasta el máximo de los recursos disponibles.* El Estado Parte, deberá demostrar que está utilizando todos los medios de que dispone para lograr la efectividad de los derechos humanos, incluyendo aquellos que provienen de la cooperación y asistencia internacionales.
- *Para alcanzar los objetivos de manera progresiva.* La progresividad aparece aquí como reflejo de la necesidad de entender que los derechos no se alcanzan de forma inmediata, y que exigen un proceso. Como consecuencia, se debe ir progresando continuamente y no se pueden adoptar medidas que

³⁵Adoptado por la Resolución de la Asamblea General 2200 A (XXI) de 16 de diciembre de 1966, en vigor desde el 3 de enero de 1976.

constituyan una regresión en el estado de protección o goce de los derechos- salvo excepción reglada que se verá más adelante-.

- *A través de todos los medios apropiados.* Si bien no se determina como *numerus clausus* cuáles han de ser dichas medidas, la calificación de “apropiados” nos obliga a hablar de medidas legislativas, administrativas pero también económicas o de recursos financieros. La referencia explícita en el artículo a las medidas económicas traduce estas medidas y las califica como medios apropiados puesto que se exhorta al Estado Parte a adoptarlas. Todas ellas, en su adopción, poseen un grado de obligatoriedad idéntico. Cabe resaltar, que las económicas y técnicas poseen un carácter destacado atendido el tenor literal del artículo en cuestión.
- *Para la plena efectividad de los derechos.* La idoneidad de los medios adoptados, y la necesidad de que los derechos sean efectivos, hace necesario recalcar que no basta con que un Estado adopte medidas individuales o separadamente y hasta el máximo de sus recursos. Es igualmente preceptivo que dichas medidas y mecanismos sean los apropiados para que los derechos sean efectivos. Es decir, que la obligación asumida por el Estado Parte no se agota cuando adopta cualquier medida, usando todo lo que tiene a su alcance y de manera progresiva, sino que la obligación también supone que esas medidas deben ser las apropiadas y deben tener por resultado la efectiva realización de los derechos.

La Observación General No.3 del Comité de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales³⁶ analiza la naturaleza de las obligaciones jurídicas generales que el Pacto de Derechos Económicos, Sociales y Culturales impone a los Estados Parte³⁷.

En opinión del Comité, existen dos obligaciones inmediatas que no admiten condicionamiento alguno siquiera por la falta de recursos. Una es el ejercicio de los derechos en igualdad y sin que medie discriminación alguna, la otra, el compromiso de adoptar medidas- no condicionado

³⁶Observación general No.3 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales *sobre la índole de las obligaciones de los Estados Partes (párrafo 1 del artículo 2 del Pacto)*, (Quinto período de sesiones, 1990), U.N. Doc. E/1991/23 (1990).

³⁷ *Ibidem*, párr. 1.

por nada-. El Estado Parte no posee alternativa, no podrá elegir entre adoptar medidas o no hacerlo, aunque perviva su discrecionalidad en escoger las medidas a adoptar.

La primera de las obligaciones inmediatas a que hacíamos referencia en el párrafo anterior, el ejercicio sin discriminación de los derechos, que no admite condicionamiento alguno, haría innecesaria cualquier otra consideración al respecto al hablar de las medidas a adoptar. Sin embargo, la pervivencia de la discriminación en nuestros días, dificulta el ejercicio de los derechos. Siendo condición *sine qua non* para su ejercicio que se adopten medidas para cumplir con ello³⁸. Así mismo, la falta de actuación con *bona fidei*, de los Estados con el fin de garantizar los derechos humanos, constituye una infracción del Pacto, atendido el Derecho Internacional³⁹. Una buena fe que se les presupone para poder alcanzar el objeto y fin del tratado, no pudiendo verse beneficiadas de sus contradicciones a nivel internacional.

De modo que toda política económica, asignación presupuestaria o medida para asegurar el crecimiento económico de un Estado-también-, debe tener en cuenta y prestar atención, a la necesidad de garantizar el pleno y efectivo ejercicio de los derechos, en ausencia de toda discriminación en todo caso⁴⁰.

Siguiendo el hilo de la Observación General No.3, encontramos una división de las obligaciones del Pacto en obligaciones de comportamiento y de resultado. De entre las segundas, la principal es la de adoptar medidas a fin de lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos⁴¹. Añade que dicha efectividad en diferido no priva a la obligación de su contenido presente. Y en cualquier caso, obliga al Estado a asegurar un mínimo que debe cumplirse en todo caso.

Tal y cómo el Comité observa⁴², la existencia de un contenido mínimo inderogable de cada uno de los derechos, hace necesario -incluso en situaciones de emergencia- partir de que este

38Observación General No.20 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales *sobre La no discriminación y los derechos económicos, sociales y culturales (artículo 2, párrafo 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales)* de 2 de julio de 2009. 42º período de sesiones Ginebra (4 a 22 de mayo de 2009). E/C.12/GC/20.

39Ibídem, párr.14.

40Ibídem, párr.38.

41Ibídem, párr.9.

42Resolución del Comité de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 10 de mayo de 2001, relativa a "Substantive issues arising in the implementation of the international covenant on economic, social and cultural rights: poverty and the international covenant on economic, social and cultural rights". Twenty-fifth session (23 April-11 May 2001). E/C.12/2001/10.

mínimo deberá verse cumplido en todo caso⁴³. Siguiendo al Comité “*without such a core obligation, the Covenant would be largely deprived of its raison d’être*”⁴⁴. Y, una vez alcanzado dicho mínimo, el Estado Parte deberá “*move as expeditiously and effectively as possible towards the full realization of all rights in the Covenant.*” Pues, la realización de los derechos -en este caso económicos, sociales y culturales-, es un proceso, que no debe cesar y debe mantener un ritmo constante.

En palabras del Comité, los medios que deben emplearse para dar cumplimiento a la obligación de adoptar medidas, se definen como los apropiados. Apropiado será todo aquello que debe hacerse para dotar de reflejo efectivo en la práctica a los derechos. Y, a pesar de que la adopción de medidas de carácter legislativo es importante y apropiada, el Comité subraya que su adopción no agota las obligaciones de los Estados Partes. Resulta necesario también medir la propiedad de los medios empleados en atención a las circunstancias en concreto y a cada derecho⁴⁵. Las medidas apropiadas “*incluyen pero no agotan*”⁴⁶ medidas administrativas, financieras, educacionales y sociales. En todo caso, medidas que deben ser concretas, deliberadas y orientadas a satisfacer las obligaciones del Pacto⁴⁷.

Al exigir que los gobiernos den efectividad al contenido del Pacto por “*todos los medios*”, el Comité considera que se adopta un planteamiento amplio y flexible que permite que en su aplicación, se tengan en cuenta las particularidades legales o administrativas de cada Estado⁴⁸. Sin embargo, esta flexibilidad coexiste con la obligación de utilizar todos los medios de que se disponga para hacer efectivos los derechos⁴⁹.

43Ibídem, párr.16 y 18.

44 Ibídem, párr.15.

45Observación General No.20 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales sobre La no discriminación...op.cit párr.3 y 4. De manera adicional, el Comité pone de relieve en el párrafo 8 que la adopción de medidas no va a requerir ni excluir un tipo específico de gobierno o de sistema económico como el vehículo para la adopción de las medidas necesarias, siempre que la interdependencia e indivisibilidad se reconozca, y como resultado todos los derechos humanos sean respetados.

46Ibídem, párr.7.

47Ibídem, párr.2.

48Observación General No.9 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales *sobre la aplicación interna del Pacto*, de 3 de diciembre de 1998, E/C.12/1998/24 párr.1.

49Ibídem, párr.2.

El Pacto no prevé los medios concretos que deben usarse, pero su carácter de apropiados vendrá determinado por la posibilidad de producir, con su uso, el resultado de cumplir con las obligaciones que el Pacto prevé⁵⁰.

Los Estados Parte en el Pacto deben adoptar medidas “*deliberadas, concretas y debidamente orientadas, dentro de un plazo razonablemente breve después de la entrada en vigor del Pacto...*”⁵¹. Estas medidas “*apropiadas*”, comprenden en opinión del Comité, las medidas legislativas, judiciales, administrativas, financieras, educacionales y sociales⁵².

La disponibilidad de recursos condiciona el nivel en que el Estado podrá adoptar estas medidas, pero en ningún caso varía la inmediatez de la obligación de adoptarlas. Del mismo modo, tampoco que los recursos sean limitados en un Estado Parte va a considerarse una justificación viable para no adoptar ninguna medida⁵³.

Retomando lo considerado con anterioridad y añadiendo nuestras argumentaciones, encontramos dos obligaciones inmediatas a la hora de implementar el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Una, la de adoptar medidas apropiadas- que como hemos observado no son tan sólo legislativas o administrativas sino que exigen también recursos económicos, sociales y educacionales, que además asegurarán su sostenibilidad en el tiempo-; la otra, la de posibilitar que puedan ejercerse sin discriminación y en condiciones de igualdad⁵⁴ - formal y material⁵⁵-.

El Comité declara su respeto por el criterio flexible que posee el Estado Parte para elegir las medidas que se ajusten adecuadamente a sus circunstancias⁵⁶. Pero, con el fin de discernir la

50Ibídem, párr.5.

51Declaración del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, 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, de 21 de septiembre de 2007. E/C.12/2007/1.

52Ibídem, párr.3.

53Ibídem, párr.4.

54Ibídem, párr.7

55 Porque, eliminar la discriminación formal, mediante la promulgación de una norma que ampare un colectivo históricamente discriminado, sin eliminar la material, estaría provocando una discriminación indirecta a dicho colectivo, igualmente reprochable jurídicamente.

56Declaración del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, sobre la evaluación de la... op.cit párr.11.

adecuación o razonabilidad de las medidas adoptadas por el Estado Parte, el Comité tiene en cuenta los siguientes puntos⁵⁷:

- a) Hasta qué punto las medidas adoptadas fueron deliberadas, concretas y orientadas al disfrute de los derechos económicos, sociales y culturales;
- b) Si el Estado Parte ejerció sus facultades discrecionales de manera no discriminatoria y no arbitraria;
- c) Si la decisión del Estado Parte de no asignar recursos disponibles se ajustó a las normas internacionales de derechos humanos;
- d) En caso de que existan varias opciones en materia de normas, si el Estado parte se inclinó por la opción que menos limitaba los derechos reconocidos en el Pacto;
- e) El marco cronológico en que se adoptaron las medidas;
- f) Si las medidas se adoptaron teniendo en cuenta la precaria situación de las personas y los grupos desfavorecidos y marginados, si las medidas fueron discriminatorias y si se dio prioridad a las situaciones graves o de riesgo.

El Comité pone de relieve, que a pesar de que un Estado Parte pueda demostrar que no posee recursos suficientes, la obligación de asegurar el más amplio espectro de los derechos sigue vigente. Es decir, la limitación de recursos en un determinado momento, no extingue la obligación de controlar la realización o la falta de realización de los derechos, así como tampoco la de elaborar estrategias y programas para su promoción⁵⁸. En la primera Observación General que realizó el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales⁵⁹, y en relación con la obligación de presentar informes por el Estado Parte, se hace notable la importancia de la no extinción de estas obligaciones. Para cumplir con la obligación de presentar sus informes, los Estados deben mantener una vigilancia constante a fin de conocer mejor los problemas y limitaciones que encuentra en su esfuerzo por alcanzar progresivamente todos los derechos económicos, sociales y culturales. Identificar y reconocer las dificultades va a dar al Estado, el marco para mejorar las políticas implementadas.

⁵⁷Ibídem, párr.8.

⁵⁸Aplicación del Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Observación general 3, La índole de las obligaciones de los Estados Partes (párrafo 1 del artículo 2 del Pacto), (Quinto período de sesiones, 1990), U.N. Doc. E/1991/23 (1990). Párrafo 11.

⁵⁹Observación General No.1 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales *sobre la presentación de informes por los Estados Parte de 1989*. E/1989/22. Párrafo 8.

En consecuencia, en el contexto de una recesión económica o de cualquier otra situación en la que se dé una limitación significativa de los recursos disponibles, el Comité considera que deben protegerse los derechos de las personas que son parte de grupos de población en situación de vulnerabilidad, mediante la adopción de programas de bajo costo relativo⁶⁰. Es tal la fuerza en la continuidad de las obligaciones que impone el Pacto, que siguen vigentes y no se atenúan siquiera cuando se le impone una sanción al Estado Parte- que deberá hacer lo necesario y posible por cumplir con sus obligaciones internacionales de derechos humanos-⁶¹.

La obligación de adoptar medidas no depende del contexto, y en situaciones particularmente complejas adquiere una importancia incluso mayor. De manera que, a pesar de que no puede negarse que la sanción reducirá la capacidad financiera del Estado en cuestión, éste, sigue obligado a adoptar todas las medidas posibles, incluida la negociación con otros Estados y la comunidad internacional para reducir las consecuencias negativas al mínimo.

Si tomamos un derecho en particular como el derecho al trabajo, la Observación General No.18 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales⁶², complementando las anteriores reflexiones, prevé que la aceptación de la progresividad en la realización de los derechos económicos, sociales y culturales no vacía de contenido las obligaciones de los Estados Partes. Pues los mismos, poseen la obligación concreta y constante de “*avanzar lo más expedita y eficazmente posible*” hacia su plena realización⁶³.

Este documento, prevé una distinción entre obligaciones jurídicas de carácter general – las tratadas hasta el momento: inmediatas y progresivas- y obligaciones jurídicas específicas. Distingue dentro de estas últimas, la obligación de respetar, proteger y aplicar o proporcionar⁶⁴. En los tres casos, se requiere la adopción de medidas, políticas y estrategias para asegurar el cumplimiento de las denominadas por el Comité como “*obligaciones básicas*”, consistente en

60 *Ibidem*, párr.12

61 Observación General No.8 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales *sobre la relación entre las sanciones económicas y el respeto de los derechos económicos, sociales y culturales, de 12 de diciembre de 1997*. E/C.12/1997/8. Párrafo 11. Los párrafos 12 al 14 prevén la necesidad de que las sanciones se diseñen teniendo presente el efecto sobre los derechos y que la entidad externa posee también la obligación de adoptar medidas especialmente técnicas y económicas, individualmente o acudiendo a la asistencia y cooperación internacional, como respuesta a todo sufrimiento desproporcionado impuesto a los grupos en situación de vulnerabilidad del Estado sancionado.

62 Observación General No.18 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales *sobre el derecho al trabajo* de 6 de febrero de 2006. E/C.12/GC/18 párr.19.

63 *Ibidem*, párr.20.

64 *Ibidem*, párr.23 a 28.

asegurar la satisfacción de niveles esenciales de cada uno de los derechos, como la “*obligación fundamental mínima*”⁶⁵.

La Observación distingue la situación en la que el Estado Parte no es capaz de cumplir de la situación en la que su falta de voluntad deriva en un incumplimiento – en ambos casos tanto por omisión como por comisión-⁶⁶. La obligación de *respetar*, se incumple cuando en el Estado Parte existen leyes, políticas etc. que son contrarias a los mandatos del Pacto⁶⁷. La obligación de *proteger* se incumple cuando el Estado se abstiene de adoptar todas las medidas adecuadas para proteger a sus ciudadanos frente a vulneraciones en sus derechos⁶⁸. Por último, la obligación de *aplicar o proporcionar*, se incumple cuando no se adopta una política o no se pone en marcha, así como cuando no se dedica un presupuesto suficiente o se distribuyen de manera irrazonable e ineficiente los recursos públicos⁶⁹.

Las obligaciones contraídas por los Estados Parte, derivadas de ratificar el Pacto, llevan a que en el plano internacional, los Estados deban esforzarse por asegurar que tanto cuando negocian con instituciones financieras como cuando actúan como miembros de ellas, los programas de ajuste y medidas internacionales adoptadas en su seno, no interfieran con las obligaciones básicas de los Estados ni tengan un efecto negativo en el ejercicio de los derechos en un momento y contexto determinado⁷⁰. Hasta tal punto, que cuando el Comité examina los informes de los Estados Parte, tendrá en cuenta los efectos de la asistencia prestada por los actores que no sean Parte⁷¹.

Por último, en la implementación interna del Pacto, las medidas generales de aplicación incluyen la definición de una estrategia nacional, basada en los principios de derechos humanos, dirigida a la garantía progresiva de los derechos- en este caso el derecho al trabajo, pero

65 *Ibíd*em, párr.31.

66 *Ibíd*em, párr.32.

67 *Ibíd*em, párr.33.

68 *Ibíd*em, párr.35.

69 *Ibíd*em, párr.36.

70 *Ibíd*em, párr.30.

71 *Ibíd*em, párr.53.

extrapolable a todos ellos- y que concreta los recursos que posee el Estado Parte y la opción que presenta una mejor relación costo-eficacia⁷².

Por último, en su Observación General No.23⁷³, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales considera que además de la legislación, los Estados deben velar por la disponibilidad de recursos efectivos judiciales, administrativos, financieros, educativos y sociales, entre otros⁷⁴. Deben avanzar rápida y efectivamente manteniendo cierto grado de flexibilidad en la elección de los medios apropiados. Pero, esta discrecionalidad exige que cuando como respuesta a una crisis económica se adoptan medidas regresivas, el Estado Parte deba demostrar que son temporales, necesarias, no discriminatorias y que respetan al menos sus obligaciones básicas⁷⁵.

2.3. EL PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS⁷⁶

El art.2.2) hace referencia a las medidas obligatorias⁷⁷ para los Estados al ratificar el tratado. De modo que, cada Estado Parte “*se compromete a adoptar las medidas oportunas para dictar las disposiciones legislativas o de otro carácter que fueran necesarias para hacer efectivos los derechos reconocidos*”. He aquí, un punto de contraste respecto al PIDESC, pues el verbo utilizado en su versión original – y definitorio de la obligación- es “*ensure*” y no “*shall undertake*”, explicitando una obligación más fuerte respecto a la adopción de las medidas necesarias para hacer efectivos los derechos reconocidos en el Pacto. Por otra parte, a diferencia del PIDESC, no encontramos una referencia especial a la necesidad de adoptar medidas técnicas o económicas para dotar de contenido a estos derechos. Quizás se deba a la idea equivocada de que los derechos de primera generación no requieren medida económica alguna o en muy leve medida.

72 *Ibíd*em, párr.41. Tanto en su fase de elaboración como de implementación, deben ser plenamente respetados, los principios de responsabilidad, transparencia y participación.

73 Observación General No.23 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales *sobre el derecho a condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias (artículo 7 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales)*, de 27 de abril de 2016, E/C.12/GC/23.

74 *Ibíd*em, párr.50.

75 *Ibíd*em, párr.52.

76 Adoptado por la Resolución 2200 A (XXI) de 16 de diciembre de 1966, en vigor desde el 23 de marzo de 1976.

77 El Comité de los derechos humanos, en su Observación General No.24 *sobre las cuestiones relacionadas con las reservas formuladas con ocasión de la ratificación del Pacto o de sus Protocolos Facultativos, o de la adhesión a ellos o en relación con las declaraciones hechas de conformidad con el art.4 del Pacto*-52º periodo de sesiones, 1994- afirma que resultaría conveniente que los Estados Parte conocieran exactamente cuáles son las obligaciones que han contraído al ratificar el Pacto, a fin de dotarlo de mayor efectividad párr.1.

Ello no es así. Valgan como ejemplo: el derecho a la vida, a la integridad física y moral, el derecho al debido proceso o el derecho a la propiedad, entre otros. Para su realización efectiva necesitan, entre otros, policía o en general de servicios de seguridad del Estado; el acceso a la justicia puede requerir la justicia gratuita para algunos ciudadanos o las debidas garantías procesales; el trato humano y respeto de la dignidad de una persona privada de su libertad también requiere recursos materiales; la familia requiere de la protección del Estado y la sociedad y el derecho de participación en los asuntos públicos – su exponente más extendido es el derecho de voto- tiene una repercusión económica notable⁷⁸.

No obstante la ausencia de una referencia a medidas económicas, éstas deben entenderse incluidas en la expresión “*disposiciones legislativas o de otra índole que fueren necesarias*”, en la medida en la que dichas medidas técnicas y económicas son necesarias para hacer efectivos los derechos reconocidos en el PIDCP⁷⁹.

De hecho, en la Observación General No.31 del Comité de los Derechos Civiles y Políticos⁸⁰, el Comité recoge la idea de que el incumplimiento por un Estado Parte de las obligaciones del Pacto, no podrá justificarse por razones políticas, sociales, ni tampoco económicas⁸¹. Además, afirma que las normas que regulan los derechos humanos contienen obligaciones erga omnes⁸². Sea como fuere, la dimensión contractual del tratado, obliga al Estado Parte – en todos sus niveles administrativos y de organización territorial⁸³- a cumplir los compromisos adquiridos con la ratificación, también respecto de otros Estados⁸⁴.

78 También ha servido como criterio para diferenciar los derechos de 1ª y 2ª generación, la noción de progresividad en los segundos. Sin embargo, valga como ejemplo de la necesidad de no establecer generalizaciones, la afirmación del Comité de los derechos humanos de que al presentar sus informes al Comité, los Estados Partes deberán informar sobre las disposiciones adoptadas y los *progresos* que hayan realizado en cuanto al goce de los derechos- véase en la Observación General citada a continuación-. De esta afirmación, podría inferirse que si bien la progresividad no puede entenderse en un mismo nivel en ambas generaciones de derechos, lo cierto es que los derechos civiles y políticos no se realizan de manera inmediata en su máximo contenido, y exigen del Estado Parte la vigilancia en la progresión hasta su plena realización.

79 Véase la Observación General No.2 del Comité de los derechos humanos *sobre las orientaciones para presentar informes*. 13º periodo de sesiones, 1984 párr.2.

80 Observación General No.31 del Comité de los derechos humanos, *sobre la índole de la obligación jurídica general impuesta*, 80º periodo de sesiones. U.N.Doc.HRI/GEN/1/Rev.7 at 225 (2004).

81 *Ibidem*, párr.14.

82 *Ibidem*, párr.2.

83 *Ibidem*, párr.4.

84 Esta cuestión, en relación con la pertenencia de un Estado a una organización internacional y la necesidad de acatar las obligaciones de respeto, protección y cumplimiento de los derechos humanos también *ad extra*, será tratada en otro punto de este trabajo.

La realidad relata que los Estados Parte poseen sistemas jurídicos que recogen y en principio protegen los derechos humanos. Sin embargo, se siguen produciendo violaciones de derechos. De modo que, cabe plantearse el por qué. Y en particular, la falta de una recaudación suficiente y de un uso eficaz de los recursos es una de las causas. Y requiere consecuentemente, que los Estados Parte aporten datos sobre los obstáculos que enfrentan para dotar de eficacia a los recursos existentes. Porque no puede concebirse tener escasez de recursos- que es algo bastante común- y ser ineficiente o ineficaz, al mismo tiempo.

Es cierto que, según afirma el Comité, el Pacto deja al arbitrio del Estado Parte la elección del método para aplicarlo⁸⁵. Pero, al mismo tiempo, reconoce que adoptar medidas legislativas o constitucionales, se ha revelado insuficiente. Máxime cuando no sólo se requiere el respeto de los derechos sino también la posibilidad por todos los ciudadanos de ejercerlos. Y para conseguir este segundo objetivo, es necesaria una actividad muy diversa por parte del Estado, que incluye medidas de orden social, cultural y económico- lo que resulta una afirmación más específica que la prevista en el Pacto-⁸⁶. Y reafirma nuestra consideración respecto al importante papel de las Observaciones Generales.

El PIDCP – así como los demás tratados internacionales de derechos humanos-, no consiste tan sólo en los derechos que en él se especifican, sino también en importantes garantías de apoyo⁸⁷. Estas garantías constituyen el marco necesario para asegurar los derechos enunciados en el Pacto, forman parte integrante de éste y mantienen su eficacia, por lo que son fundamentales para su objeto y fin. En caso de no articularse a través de las distintas medidas necesarias, debe entenderse que no se han reconocido auténticos derechos y no se han asumido verdaderas obligaciones internacionales⁸⁸.

Por último, desde el instante en que las personas tienen reconocida la protección de los derechos, esta protección– en palabras del Comité⁸⁹- la asume el Estado y siguen siendo beneficiarias con independencia de cambios en el gobierno del Estado o cualquier medida articulada a posteriori que pretenda reducir el espectro de realización de sus derechos- situación

85 Observación General No.3 del Comité de los derechos humanos, *sobre la aplicación...* op.cit párr.1.

86 Observación General No.17 del Comité de los derechos humanos, *sobre los...* op.cit párr.3.

87 Observación General No.24 del Comité de los derechos humanos, sobre las cuestiones relacionadas con las reservas formuladas con ocasión de... op.cit párr.11.

88Ibídem, párr.12.

89 Observación General No.26 del Comité de los derechos humanos, sobre... op.cit párrafo 4.

que es contraria a las disposiciones de los tratados de derechos humanos, que fijan un mínimo-⁹⁰. Esta afirmación, pretende hacer visible la pervivencia de las obligaciones en materia de derechos humanos, y la continuidad en su vigencia no condicionada por un cambio en la política estatal tampoco. Consideración que además alinea los derechos civiles y políticos con los económicos, sociales y culturales, ya que ningún cambio político podrá afectar a ninguno de ellos, sin distinción. Y en definitiva, constituye una vez más la constatación de que los derechos no se pueden hacer depender de nada, las obligaciones de derechos no las condiciona el contexto.

2.4. LA CONVENCIÓN PARA LA ELIMINACIÓN DE TODAS LAS FORMAS DE DISCRIMINACIÓN CONTRA LA MUJER⁹¹.

En esta Convención, el art.2 establece que los Estados Parte tienen la obligación de garantizar los derechos humanos en igualdad de condiciones, por todos los medios – “*toda medida adecuada legislativa*” y “*de otro carácter*”⁹², “*y sin dilaciones*”⁹³”.

En consecuencia, están obligados a adoptar en todas las esferas, todas las medidas apropiadas y de manera inmediata. Y, además, deben adoptarlas teniendo en cuenta “*los problemas especiales*” de algunos grupos de población en situación de mayor vulnerabilidad⁹⁴. Circunstancia que tal y cómo se preveía en otros tratados de los comentados, podría exigir la adopción de medidas específicas-también financieras-.

90 En la Observación General No.27 del Comité de los derechos humanos, sobre la libertad de circulación (art.12), del 67º periodo de sesiones –año 1999-, el Comité afirma que los Estados Partes deben incluir en sus informes, datos sobre los recursos disponibles cuando se limitan los derechos.

91 Adoptada por la Resolución 34/180 de 18 de diciembre de 1979, en vigor desde el 3 de septiembre de 1981. Su Protocolo Facultativo, se encuentra en vigor desde el 22 de diciembre del año 2000.

92 *Ibíd*em, art.2.b.

93 *Ibíd*em, art.2.

94 *Ibíd*em, arts.3, 5, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 13,14 y 16.

2.5. LA CONVENCIÓN SOBRE LOS DERECHOS DEL NIÑO⁹⁵.

La Convención sobre los Derechos del Niño, es un tratado holístico. En el sentido de que aun cuando dedicado sólo a los niños, prevé obligaciones tanto en el ámbito de los derechos civiles y políticos como en el de los derechos económicos, sociales y culturales. Por ello, el artículo 4 de la CRC, aúna las consideraciones del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos y el de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales de Naciones Unidas.

Este artículo ha sido desarrollado por el Comité de los Derechos del Niño en dos Observaciones Generales: la que desarrolla la cuestión de las medidas generales de aplicación⁹⁶ y la Observación General sobre el presupuesto público para la realización de los derechos del niño⁹⁷. A ambas iremos haciendo referencia en este trabajo.

Según el art.4: *“Los Estados Parte, adoptarán todas las medidas administrativas, legislativas y de otra índole para dar efectividad a los derechos reconocidos en la presente Convención. En lo que respecta a los derechos económicos, sociales y culturales, los Estados Partes adoptarán esas medidas hasta el máximo de los recursos de que dispongan y, cuando sea necesario, dentro del marco de la cooperación internacional”*.

Como puede observarse, este artículo, al igual que los Pactos distingue: de un lado, los derechos civiles y políticos que deben ser alcanzados de manera plena y automática a falta de mayores concreciones; y de otro lado, los derechos económicos, sociales y culturales, para los que deberán adoptarse medidas hasta el máximo de recursos disponibles y en su caso mediante la cooperación internacional.

Esta distinción responde a una cuestión exclusivamente histórica y de evolución de los derechos humanos, puesto que la propia interdependencia e indivisibilidad de los derechos aconseja no escindirlos en categorías. Todos ellos merecen el mismo grado de atención y protección y no proteger adecuadamente una de las dos categorías, haría desmerecer toda política emprendida para amparar la otra categoría.

95 Adoptada por la Resolución 44/25 de 20 de noviembre de 1989, en vigor desde el 2 de septiembre de 1990. Su Protocolo Facultativo, relativo a la participación de niños en conflictos armados, fue adoptado mediante la Resolución 54/263 de 25 de mayo de 2000, en vigor desde el 12 de febrero de 2002.

96 Observación General No.5 del Comité de los Derechos del Niño sobre las medidas...op.cit.

97 Observación General No.19 del Comité de los Derechos del Niño sobre el presupuesto público para la realización de los derechos del niño, de 20 de julio de 2016. CRC/C/GC/19.

A modo de ejemplo, pensemos en el derecho a la vida o a la integridad física cuando no tenemos derecho a la salud y la seguridad social o pensemos en el derecho a la propiedad, que no tendría sentido en general para aquella persona que no ha podido ejercer su derecho al trabajo. O en la libertad de prensa e imprenta cuando no tengo derecho de acceso a la cultura, etc.⁹⁸

A lo largo del texto, en relación con las medidas que deben adoptarse, encontramos referencias o expresiones como: “*medidas adecuadas* (art.22), “*pondrán el máximo empeño*” (art.18), “*medidas necesarias para la plena realización*” (art.26), “*medidas apropiadas de acuerdo a las condiciones nacionales y sus medios*” (art.27.3), “*cuantas medidas sean adecuadas*” (art.28.2). Como puede comprobarse, la adecuación es una máxima que deben cumplir las medidas adoptadas así como lo era la condición de apropiadas en otros textos. Todas las medidas que además son las que se requieran para alcanzar el objetivo de la plena realización de los derechos y hasta el máximo de sus posibilidades y esfuerzos- ya que no se exige nada que no se pueda hacer por el Estado Parte-.

Por su parte, el Protocolo Facultativo de la Convención⁹⁹, relativo a la participación de niños en los conflictos armados, se refiere en su artículo primero a “*todas las medidas posibles*”, y en el art.6.1 a “*todas las medidas legales, administrativas y de otra índole necesarias*”.

Por otra parte, el Protocolo Facultativo de la Convención, relativo a la venta de niños, la prostitución infantil y la utilización de los niños en la pornografía¹⁰⁰, prevé en su art.3.1 “*adoptará medidas*” y en el art.9 “*adoptarán, reforzarán y aplicarán leyes y medidas administrativas, políticas y programas sociales*”, entre otras referencias similares en otros artículos.

En palabras del Comité¹⁰¹, la obligación establecida en el art.4 de la CRC supone la necesidad de adoptar toda medida requerida para dotar de efectividad a los derechos. En esencia, el Estado

98 La jurista sudafricana Navanethem Pillay, antigua Alta Comisionada de las Naciones Unidas para los derechos humanos, afirmaba en una conferencia impartida en la Universidad de Warwick (Coventry, Reino Unido) titulada “*Contemporary Challenges for Justice and Development*” el 25 de abril de 2016, que no sirve de nada poder ir a votar o participar en los asuntos públicos, si tenemos el estómago vacío por no tener acceso a los alimentos básicos o no gozamos de un estado de salud adecuado por la falta de inversión en estos servicios y la imposibilidad de acceder a la medicación que necesitamos.

99 Adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas mediante la Resolución A/RES/54/263 del 25 de mayo de 2000. En vigor desde el 12 de febrero de 2002.

100 Adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas mediante la Resolución de 25 de mayo de 2000. En vigor desde el 18 de enero de 2002.

101 Observación General No.5 del Comité de los Derechos del Niño sobre las medidas generales de aplicación de la Convención sobre los Derechos...op.cit. Esta Observación General, fue preparada para describir la obligación de los Estados Partes de adoptar las denominadas “*medidas generales de aplicación*”. El Comité señala lo complejo de definir las, y por ello, considera necesaria la formulación de posteriores observaciones generales para detallarlas.

Parte en la Convención, la ha ratificado y ello comporta para él la obligación de aplicarla plenamente¹⁰². Al ratificar la Convención, en palabras del Comité, el Estado asume en virtud del Derecho Internacional, la obligación de aplicarla. Aplicación que no es sino el proceso en virtud del cual los Estados Parte adoptan las medidas necesarias para dotar de efectividad a todos los derechos reconocidos¹⁰³, asegurando que la Convención surte efecto jurídico en el ordenamiento jurídico interno¹⁰⁴.

Tal y como señala el Comité, el art.4 refleja la obligación de los Estados Partes en lo que se refiere a la aplicación de la Convención¹⁰⁵. Su segundo apartado, “*en lo que respecta a los derechos económicos, sociales y culturales, los Estados Partes adoptarán esas medidas hasta el máximo de los recursos de que dispongan y, cuando sea necesario, dentro del marco de la cooperación internacional*”, refleja la aceptación realista de que la falta de recursos financieros y de otra índole puede entorpecer la plena aplicación de los derechos económicos, sociales y culturales¹⁰⁶.

Sin embargo, introduce el concepto de realización progresiva según el cuál debe ser un proceso sostenido el que lleve a la realización de estos derechos con el objetivo de dotarlos del mayor contenido posible en cada momento. Es decir, aunque los recursos disponibles sean insuficientes, la obligación de asegurar el más amplio disfrute de los derechos atendidas las circunstancias sigue vigente¹⁰⁷.

Las medidas generales de aplicación que el Comité identifica y describe en esta Observación General, buscan promover el pleno disfrute de los derechos¹⁰⁸. Subrayando que el Estado Parte posee unas obligaciones jurídicas claras¹⁰⁹.

Entre las medidas generales de aplicación que sin carácter exhaustivo trata el Comité, encontramos la necesidad de elaborar una amplia estrategia nacional basada en la

102 *Ibidem*, párr.25.

103 *Ibidem*, párr.1.

104 *Ibidem*, párr.19.

105 *Ibidem*, párr.6.

106 *Ibidem*, párr.7.

107 *Ibidem*, párr.8.

108 *Ibidem*, párr.9.

109 *Ibidem*, párr.11.

Convención¹¹⁰, que debe incluirse en los presupuestos nacionales para no quedar marginada fuera de los principales procesos de adopción de decisiones. En caso contrario, esta estrategia- bien formulada- queda como una lista de buenas intenciones. Por lo que, su previsión presupuestaria, convertiría las declaraciones de política y de principio en objetivos reales y asequibles. Y los derechos se priorizarían, evitando que la falta de concreción diluya las obligaciones del Estado Parte¹¹¹.

Los mecanismos de coordinación resultan imprescindibles para la aplicación de la Convención. La consecuencia más relevante de que se articulen de manera adecuada, será que las obligaciones dimanantes de la ratificación, no sólo serán reconocidas por aquellos departamentos gubernamentales que poseen repercusiones directas en los niños (como educación o salud) sino también por todos los demás poderes públicos. Incluyendo sectores como el que regula las finanzas, el empleo o la defensa. Y como consecuencia, el Departamento público que regula las finanzas del Estado, tiene obligaciones de derechos humanos también.

De otra parte, asumiendo que nos encontramos ante una situación generalizada de escasez de recursos en los Estados Parte, el Comité considera la perentoriedad de aumentar los esfuerzos para realizar un uso eficiente y eficaz de los recursos que se poseen, en aras de la protección de los derechos humanos de todos. Porque la mengua en el nivel de recursos, exige correlativamente un aumento en la eficiencia en el uso de los mismos.

A fin de ejercer el control debido de dicho uso, es necesaria una labor de recopilación de información desagregada que es imprescindible en el proceso de formulación de la política económica nacional. Dentro de esta información, quedan incluidos los datos referentes a la proporción del presupuesto nacional o de otro nivel administrativo, destinada a los derechos humanos¹¹². Cabe recordar, que las políticas económicas no son neutrales. Ergo, los distintos ajustes y cambios que se adoptan exigen una rigurosa vigilancia de sus efectos, para proteger los derechos¹¹³.

110 *Ibidem*, párr.31.

111 *Ibidem*, párr.32.

112 *Ibidem*, párr.51.

113 *Ibidem*, párr.52.

En lo referente a los niños con discapacidad, la situación respecto a sus derechos, dista de ser la adecuada¹¹⁴. En efecto, la realidad de los niños con discapacidad que viven en condiciones de pobreza, entronca directamente con la no asignación de recursos presupuestarios suficientes¹¹⁵.

En este caso, la necesidad de contar con información desagregada, se hace si cabe más imprescindible para poder ser eficaces. No sólo con fines de prevención – importantes- sino también para que la mejora en las condiciones de vida de todos los ciudadanos, se torne una prioridad también en la distribución de los recursos de manera eficaz y eficiente¹¹⁶.

Dos aspectos de la Observación General No.9, resultan importantes al objeto de nuestro estudio. En primer lugar, la estructura del documento al concretar las medidas generales de aplicación, da razón de aquellas que el Comité considera como tales¹¹⁷. Estas serían: legislación, planes de acción y políticas nacionales, datos y estadísticas, presupuesto, órganos de coordinación, cooperación internacional y asistencia técnica, supervisión independiente, participación de la sociedad civil y capacitación de profesionales.

En segundo lugar, en sí la referencia en el apartado D a “*Presupuesto*”. Y dentro de éste, la referencia a la asignación de recursos acorde con los dictados del art.4 de la Convención. Siendo, el ejercicio de este “*derecho*¹¹⁸”, motivo de preocupación para el Comité.

En este mismo orden de ideas, al proveer a los Estados Partes de orientaciones respecto a la forma y el contenido de los informes que han de presentar¹¹⁹, el Comité considera que es necesario aportar información e indicadores sobre las medidas adoptadas. Entre ellas: la proporción del presupuesto destinada a gastos sociales, las tendencias presupuestarias durante el periodo abarcado por el informe, las disposiciones para realizar los análisis presupuestarios para determinar el monto y proporción del gasto en niños y las medidas que se han adoptado

114 Observación General No.9 del Comité de los Derechos del Niño sobre los derechos de los niños con discapacidad, de 27 de febrero de 2007. 43º período de sesiones. CRC/C/GC/9.

115 *Ibidem*, párr.3.

116 *Ibidem*, párr.19.

117 De manera no exhaustiva, pero fruto de su trabajo.

118 Se desconoce el motivo – porque no posee posterior desarrollo- por el cual el Comité utiliza en este punto la categorización como derecho del contenido del art.4.

119 Orientaciones Generales del Comité de los Derechos del Niño, sobre las orientaciones respecto de la forma y el contenido de los informes que han de presentar los Estados Partes con arreglo al apartado b) del párrafo 1 del artículo 44 de la Convención, de 20 de noviembre de 1996. CRC/C/58.

para evitar los efectos adversos de las políticas económicas sobre todo en los grupos más desfavorecidos, incluyendo la reducción de los créditos presupuestarios en el sector social¹²⁰.

A pesar de que muchos Estados Parte no realizan una asignación de recursos correcta- y de facto han reducido las partidas- , los recursos para hacer efectivos los derechos de los niños deben ser suficientes y consignarse de manera que no puedan usarse para otros fines¹²¹. Y ésta, es una obligación que, como parte de las medidas generales de aplicación y siguiendo el tenor considerado y la no regresión posible en los derechos, debe entenderse continua.

El trabajo más reciente del Comité de los Derechos del Niño, ha resultado en una Observación General específica para nuestro tema de investigación¹²².

Este documento nace de la preocupación del Comité porque uno de los mayores obstáculos a la realización de los derechos del niño, y prácticamente la causa por la que hoy día sus condiciones de vida se han visto deterioradas, es la falta de una inversión suficiente, sostenible, equitativa, eficiente y eficaz en los derechos del niño.

El Comité, en la elaboración de la Observación General No.5, en la que se fija el concepto de las medidas generales de aplicación, añade que la complejidad en su definición, hace necesarias sucesivas Observaciones Generales del Comité para detallarlas. El uso del presupuesto público para la realización de los derechos, constituye una de esas medidas y para ello se elabora la Observación General No.19¹²³. Una medida que por su naturaleza, hace parte tanto de las medidas legislativas, de las administrativas como de las de otra índole que incluye el art.4¹²⁴.

El Comité, reconoce el esfuerzo de los Estados Partes en revisar su legislación, políticas y programas para ajustarlos a la Convención. Sin embargo destaca que, al mismo tiempo, estas medidas formales- que son importantes y necesarias- no pueden ser implementadas si no cuentan con suficientes recursos financieros que sean movilizados, asignados y gastados de una manera responsable, efectiva, eficiente, equitativa, participativa, transparente y sostenible¹²⁵.

120 *Ibidem*, párr.20.

121 Observación General No.9 del Comité de los Derechos del Niño sobre los derechos de los niños con discapacidad, de 27... *op.cit* párr.20.

122 Observación General No.19 del Comité de los Derechos del Niño sobre el presupuesto público para la realización de los derechos del niño, de 20 de julio de 2016. CRC/C/GC/19.

123 *Ibidem*, párr.6.

124 *Ibidem*, párr.23.

125 *Ibidem*, párr.11.

Por todo ello, el cometido de esta Observación General es el de auxiliar a los Estados Partes en la implementación del artículo 4 a través del presupuesto público, identificando sus obligaciones en todo el ciclo presupuestario¹²⁶. Pero, no tan sólo fijando los derechos de los niños como objetivo a perseguir a través del presupuesto, sino también a ser considerados a lo largo de la propia formulación y ejecución del presupuesto¹²⁷ como modo de proceder.

En específico, trata la manera en que un presupuesto público ha de articularse en todas sus fases para permitir la realización de los derechos de los niños¹²⁸, esto es, como formular, aprobar, ejecutar y monitorear un presupuesto público con una perspectiva de derechos humanos.

Inicialmente, el Comité destaca que el artículo 4 de la Convención realiza una referencia a todos los derechos humanos, y que de facto, todos ellos pueden verse afectados por la manera en que se formula y ejecuta el presupuesto público¹²⁹. En este sentido, no encontramos una exégesis de cada derecho, sino que persigue poder dar unas pautas y orientaciones para que los presupuestos públicos de los Estados Parte, incluyan todos los derechos.

Como hemos observado ab initio, toda convención internacional sobre derechos humanos, posee una referencia explícita o implícita equivalente al contenido del artículo 4 de la Convención. Y, los comentarios generales referidos a estas disposiciones, deben siempre ser utilizados de modo complementario a esta Observación General en aquello que pudiera ser útil o más específico¹³⁰.

2.6. LA CONVENCIÓN CONTRA LA TORTURA Y OTROS TRATOS O PENAS CRUELES, INHUMANOS O DEGRADANTES¹³¹.

El art.2.1 de esta Convención reza: *“todo Estado Parte tomará medidas legislativas, administrativas, judiciales o de otra índole eficaces para...”*. De nuevo encontramos la

126 *Ibíd*em, párr.1.

127 *Ibíd*em, párr.26.

128 Cabe comentar al lector, en este punto, que la Observación General nº19, será analizada en detalle a posteriori, en la parte dedicada al gasto público y los derechos humanos.

129 *Ibíd*em, párr.2.

130 *Ibíd*em, párr.9.

131 Adoptada por la Resolución 39/46 de 10 de diciembre de 1984, en vigor desde el 26 de junio de 1987. Su Protocolo Facultativo, fue adoptado por la Resolución 57/199 de 18 de diciembre de 2002, y no se encuentra en vigor por el momento.

referencia a toda medida eficaz para alcanzar el objetivo de la Convención, impedir los actos de tortura dentro del territorio de la jurisdicción de cada Estado Parte.

Su Protocolo Facultativo, explicita que la Convención obliga a cada Estado Parte a tomar medidas efectivas (párrafo 3 Preámbulo). Reconoce que los Estados Parte tienen una obligación y responsabilidad primordial en la aplicación de los artículos que comprende la Convención. Adicionalmente, que los mecanismos internacionales sólo complementan y refuerzan las medidas nacionales. Puesto que el responsable primero será el Estado y como tal está obligado en su caso, a acudir a las instancias internacionales si no puede por sí mismo cumplir con sus obligaciones.

A fin de que sean adoptadas medidas eficaces para impedir o castigar la tortura, en su Observación General No.2¹³², el Comité contra la Tortura señala que partiendo del art.2 de la Convención los siguientes artículos imponen al Estado Parte la adopción de determinadas medidas que quedan especificadas. En esta Observación General, el Comité recuerda a los Estados Parte el carácter imperativo de las obligaciones que contrajeron al ratificar la Convención¹³³. Por cuanto, violan la Convención cuando incumplen esas obligaciones¹³⁴.

Asimismo, reitera que la evaluación continua de las medidas adoptadas es un componente esencial de la aplicación de la Convención. Contar con datos desglosados permite la adopción de medidas correctoras y la prevención de futuros abusos¹³⁵.

En este orden de consideraciones y partiendo de la obligación de los Estados Partes de proporcionar una adecuada y justa reparación e indemnización a la víctima de tortura, el Comité afirma que las obligaciones del Estado Parte son de dos tipos: de procedimiento y sustantivas¹³⁶:

- Las de procedimiento, obligan al Estado a adoptar leyes y establecer los mecanismos, órganos de investigación e instituciones que determinen si la víctima tiene derecho a la reparación, y concedérsela. Al mismo tiempo,

132 Observación General No.2 del Comité contra la Tortura sobre la aplicación del artículo 2 por los Estados Partes, de 24 de enero de 2008. CAT/C/GC/2 párr.2.

133 *Ibidem*, párr.6.

134 *Ibidem*, párr.17.

135 *Ibidem*, párr.23.

136 Observación General No.3 del Comité contra la Tortura sobre la aplicación del artículo 14 por los Estados Partes, de 13 de diciembre de 2012. CAT/C/GC/3 párr.5.

cerciorarse de que las instituciones que ha creado son eficaces y toda víctima puede recurrir a ellas.

- En el caso de las obligaciones sustantivas, el Comité habla de la necesidad de contar con los medios necesarios¹³⁷. Considera que la obligación de contar con los recursos necesarios no guarda relación con los recursos de que dispone el Estado Parte- que como sabemos está obligado a intentar recabar internacionalmente en su caso y siempre debe ser el máximo disponible- y no puede aplazarse¹³⁸.

La combinación de ambas obligaciones, crea la estructura formal de protección de los derechos que deben dotarse de contenido material a través de la recaudación e inversión de los recursos necesarios en cada caso.

2.7. LA CONVENCIÓN INTERNACIONAL SOBRE LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DE TODOS LOS TRABAJADORES MIGRATORIOS Y SUS FAMILIARES¹³⁹.

Utiliza en su articulado, tiempos verbales “débiles” si lo comparamos con las formas verbales usadas en los demás tratados, en expresiones como “*los Estados Parte podrán*” (art.31.2), “*considerarán la posibilidad*” (art.42.1) o “*procurarán adoptar*” (art.48.2).

137 Con este ejemplo, podemos observar que en todo derecho reconocido en una Convención, las medidas generales de aplicación incluyen tanto medidas procedimentales como sustantivas. En ambos casos, medidas imperativas.

138 Observación General No.3 del Comité contra la Tortura sobre la aplicación del artículo 14 por los Estados Partes, de 13 de diciembre de 2012. CAT/C/GC/3 párr.12.

139 Adoptada por la Resolución 45/158 de 18 de diciembre de 1990. En vigor desde el 1 de julio de 2003 tras la consecución de las 20 ratificaciones requeridas para ello. Destacar que el Estado Español, así como ningún otro país europeo la han firmado ni ratificado. Aspecto a destacar si se tiene en cuenta que, se trata de un instrumento que fija las normas para la protección de los trabajadores migrantes y los mecanismos para investigar abusos potenciales. Promueve la cooperación entre Estados a fin de luchar contra la trata y el tráfico de personas. Los españoles que emigran a un país extranjero – en la actualidad un gran número de ellos- se encuentran desprotegidos ante eventuales abusos o tratos discriminatorios, proferidos por el Estado de acogida. En definitiva, es cuestionable que no se haya ratificado esta Convención pues constituye un paso firme hacia la estabilidad y regularidad de los flujos migratorios, tan temidos por algunos. Los tratados regionales de derechos humanos, protegen a todos los migrantes de la devolución y expulsión colectiva. Sin embargo, las salvaguardias procedimentales que prevén estos tratados, son aplicables únicamente a los migrantes en situación legal en el territorio de un Estado Parte. Así por ejemplo, los derechos que protege la Carta Social Europea sólo son aplicables a los extranjeros nacionales de otra Parte Contratante o que residen o trabajan de manera regular en el territorio de una Parte Contratante, o a los trabajadores migratorios y sus familiares que se encuentren de manera legal en el territorio.

El consenso necesario para la conclusión de este instrumento así como la vigencia del principio de soberanía de los Estados, son causas probables del uso de este tipo de lenguaje “menos obligatorio”.

El Comité de Protección de los Derechos de Todos los Trabajadores Migratorios y sus Familiares, destaca¹⁴⁰ que los tratados internacionales de derechos humanos, si bien son autónomos e independientes, también son complementarios y en la implementación de uno se refuerza al resto de ellos¹⁴¹. Exige de los Estados Partes la adopción de medidas eficaces¹⁴² y apropiadas¹⁴³. Estas afirmaciones nos permiten considerar que a pesar de que no en todos los tratados que analizamos exista una referencia explícita a las medidas generales de aplicación, y en particular a las medidas financieras, el hecho de que en otros sí se haga una referencia permitiría por su interdependencia y complementariedad su aplicación *mutatis mutandi* a todos ellos.

2.8. LA CONVENCIÓN SOBRE LOS DERECHOS DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD¹⁴⁴.

Esta convención resulta la más evolucionada a este respecto, tal vez porque es la última que ha sido elaborada, de forma que su contenido recoge el resultado de la evolución de la convicción de los Estados al respecto. Su artículo 4.1 a), especifica que los Estados Parte están obligados a “*adoptar todas las medidas legislativas, administrativas y de otra índole que sean pertinentes para hacer efectivos los derechos reconocidos en esta Convención*”.

Su art.4.2, concreta a continuación – como lo hiciera la Convención sobre los Derechos del Niño-, “*que con respecto a los derechos económicos, sociales y culturales, los Estados Parte se comprometen a adoptar medidas hasta el máximo de recursos disponibles y cuando sea necesario, en*

140 Observación General No.2 del Comité de Protección de los Derechos de Todos los Trabajadores Migratorios y de sus Familiares, sobre los derechos de los trabajadores migratorios en situación irregular y de sus familiares, de 28 de agosto de 2013. CMW/C/GC/2.

141 *Ibidem*, párr.7.

142 *Ibidem*, párr.60.

143 Observación General No.1 del Comité de Protección de Todos los Derechos de los Trabajadores Migratorios y de sus Familiares, de 23 de febrero de 2011.

144 Adoptada por la Resolución 61/106 de 13 de diciembre de 2006, en vigor desde el 3 de mayo de 2008.

el marco de la cooperación internacional para lograr progresivamente el pleno ejercicio de estos derechos. Sin perjuicio de las obligaciones inmediatas en virtud del derecho internacional”.

De su literalidad, se deduce que le son aplicables las consecuencias jurídicas de las referencias que hasta aquí han sido consideradas respecto a la Convención de los Derechos del Niño o el Pacto de Derechos Económicos, Sociales o Culturales.

Deberán ser adoptadas todas las medidas pertinentes y necesarias para alcanzar el objetivo perseguido hasta el máximo de los recursos disponibles, de manera progresiva. Siendo que el Estado no puede hacerlo, está obligado a acudir a la cooperación internacional. Marco en el que cuando actúa como miembro de una organización internacional que brinda apoyo financiero a un Estado, o cuando lo hace directamente deberá respetar sus obligaciones de derechos humanos ad extra.

2.9. Recapitulación.

Podemos extraer que en el ámbito normativo internacional encontramos referencias explícitas a la existencia de obligaciones para los Estados Parte en la implementación de los derechos humanos. Y, en el proceso de implementación de estas obligaciones y en definitiva de aplicación de los tratados internacionales de derechos humanos, se requiere la adopción de una serie de medidas de muy diversa naturaleza- las medidas generales de aplicación-. Medidas que siguiendo el tenor de los documentos analizados hasta aquí, deben ser las apropiadas, las adecuadas y las necesarias para dotar de contenido a los derechos humanos. Y que a pesar de no contar con una referencia detallada en los textos normativos en general, podemos determinar en base a lo que los distintos órganos de tratados han considerado que debe ser el contenido de los informes periódicos que se les han de presentar para supervisar la implementación de las distintas Convenciones.

En los informes que obligatoriamente han de presentar los Estados Parte periódicamente ante los órganos de tratados, deben constar las medidas adoptadas para dotar de efecto a los derechos reconocidos y su progreso. Así como las circunstancias y dificultades que afectan al grado de cumplimiento de sus obligaciones, para facilitar la labor del Comité.

En todos los textos que hemos revisado, tres son los términos utilizados con mayor asiduidad por los instrumentos internacionales de protección de los derechos humanos¹⁴⁵:

145 En este punto, se ha utilizado el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Plataforma web.

- El primero, las medidas deben ser las apropiadas¹⁴⁶. Apropiado es ajustado y conforme a las condiciones o a las necesidades de alguien o de algo.
- El segundo, las medidas deben ser las adecuadas¹⁴⁷. Adecuado es adaptado a las necesidades o condiciones de una persona o una -cosa.
- El tercero, las medidas deben ser las necesarias¹⁴⁸. Necesario es, que hace falta indispensablemente para algo, que forzosamente o inevitablemente ha de ser, o lo que se hace y ejecuta obligado – como opuesto a voluntario y espontáneo-.

Por consiguiente, cuando dichas locuciones son empleadas para referirse a las medidas que deben ser adoptadas para dotar de existencia material a los derechos, sin añadir nada más, debemos inferir que: a lo que obliga el tratado es a adoptar las medidas que ajusten la conducta estatal a la norma, pero además se adapten a las distintas necesidades o condiciones de los nacionales de un Estado y siempre teniendo claro que incluirá todo lo que en sentido amplio sea necesario para conseguir el objetivo perseguido, no quedando a discreción del Estado decidir si hacerlo o no.

Y en definitiva, entre las medidas generales de aplicación encontramos la necesidad de recaudar suficientes recursos-respetando los derechos humanos y persiguiendo su realización-así como un posterior uso eficiente, eficaz, sostenible y equitativo de los mismos.

Estas medidas financieras son apropiadas porque las requiere la finalidad de realizar los derechos que como hemos visto exigen dinero siempre, sin distinción entre los derechos de una u otra generación. Son adecuadas porque constituyen una de las condiciones que pueden llegar a determinar-en su ausencia o presencia correcta- que los derechos puedan ejercerse. Y son por último medidas necesarias porque la práctica ha demostrado- en particular de los exámenes periódicos a los Estados se desprende-que el cumplimiento de las obligaciones de derechos humanos por parte de los Estados encuentra hoy día un obstáculo grave en la falta de priorización presupuestaria de los derechos y la ausencia de las medidas financieras- de ingreso o gasto público- adecuadas.

146 Véase la definición según la Real Academia de la Lengua en: <http://dle.rae.es/?id=3K5tgTK> u.v. 29/9/16.

147 Véase la definición según la Real Academia de la Lengua en: <http://dle.rae.es/?id=0i9eAFV> u.v. 29/9/16.

148 Véase la definición según la Real Academia de la Lengua en: <http://dle.rae.es/?id=QKLjAgy> u.v. 29/9/16.

3. Las medidas generales de aplicación de los tratados internacionales de derechos humanos. Referencia en la normativa regional.

Normalmente, el ámbito regional es el contexto en el que los Estados, unidos por historia, tradiciones, valores o aspiraciones comunes, encuentran el ámbito potencialmente idóneo para la conclusión de acuerdos. Un espacio en que puede resultar más sencillo concluir acuerdos por el número más reducido de Estados que negocian. En numerosas ocasiones, acuerdo con un contenido que incluso se adelanta a cuestiones que todavía no se han tratado o para las que todavía no hay acuerdo en el ámbito de la comunidad internacional¹⁴⁹.

Podemos sostener adicionalmente que como observaremos a continuación, en algunos documentos, las disposiciones de los instrumentos regionales de derechos humanos resultan un poco menos ambiguas o abiertas a la interpretación dispar por parte de los distintos Estados Parte, lo cual afianza el contenido de estos instrumentos y los convierte en normas no de consenso – a modo de aquiescencia o asentimiento- sino de verdadero compromiso para que los derechos sean una realidad.

En este apartado, clasificados por su situación geográfica, destacan en relación con el tema de la tesis y en concordancia con los instrumentos universales, los siguientes instrumentos jurídicos:

3.1. En el ámbito africano.

3.1.1. LA CARTA AFRICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS Y DE LOS PUEBLOS (CARTA DE BANJUL)¹⁵⁰.

En su artículo 1, prevé que los Estados miembros se comprometen a adoptar medidas legislativas o de otra índole con el fin de llevar a efecto los derechos, deberes y libertades contemplados en la Carta. De nuevo, la obligación del Estado Parte es la de adoptar toda medida necesaria para cumplir con el fin del tratado. De actuar de otro modo, estaría frustrando el objeto y fin del mismo.

149 Recordemos por ejemplo la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, que fue aprobada con anterioridad a la Declaración Universal de los derechos humanos. O la iniciativa de estudiar la inversión en infancia para romper el círculo vicioso de la pobreza en el ámbito de la Unión Europea cuando Naciones Unidas todavía no trataba este aspecto. (Ambos documentos serán tratados a posteriori)

150 Aprobada el 27 de julio de 1981, durante la XVIII Asamblea de Jefes de Estado y Gobierno de la Organización de la Unidad Africana, reunida en Nairobi, Kenya.

3.1.2. LA CARTA AFRICANA DE LOS DERECHOS Y EL BIENESTAR DEL NIÑO.¹⁵¹

En este instrumento encontramos las siguientes referencias: *“States Parties to the present Charter shall take all appropriate measures to ensure that a child who is subjected to schools or parental discipline shall be treated with humanity and with respect for the inherent dignity of the child and in conformity with the present Charter”* y *“...that children who become pregnant before completing their education shall have an opportunity to continue their education on the basis of their individual ability.”* (Art.11.5 y 11.6); *“States Parties to the present Charter take all appropriate legislative and administrative measures to ensure the full implementation of this Article which covers both the formal and informal sectors of employment and having regard to the relevant provisions of the International Labour Organization’s instruments relating to children”*(art.15); *“States Parties to the present Charter shall take appropriate steps to ensure equality of rights and responsibilities of spouses with regard to children during marriage and in the event of its dissolution. In case of the dissolution, provision shall be made for the necessary protection of the child”* (art.18.2); *“States parties to the present Charter shall take all appropriate measures to eliminate harmful social and cultural practices affecting the welfare, dignity, normal growth and development of the child...”* (art.21.1); *“States parties to the present Charter shall take all appropriate measures to protect the child from the use of narcotics and illicit use of psychotropic substances as defined in the relevant international treaties, and to prevent the use of children in the production and trafficking of such substances”* (art.28); *“States parties to the present Charter shall take appropriate measures to prevent the abduction, sale of, or traffick in children for any purpose or in any form, by any person including parents or legal guardians of the child; the use of children in all forms of begging”* (art.29).

3.1.3. LA CARTA ÁRABE DE LOS DERECHOS HUMANOS¹⁵².

Formulada por la Liga de Estados Árabes, posee un número considerable de artículos en los que encontramos alguna referencia: *“The States parties to the present Charter shall take the requisite measures to guarantee effective equality in the enjoyment of all the rights and freedoms...”* (art.3.2); *“The States parties shall take all the necessary measures to guarantee particularly to young persons,*

151 Adoptada el 11 de julio de 1990.

152La Carta Árabe de derechos humanos fue adoptada por el Consejo de La Liga de los Estados Árabes en la resolución 5437 (sesión ordinaria 102ª) el 15 de septiembre 1994. La Carta entró en vigor el 15 de marzo 2008.

the right to pursue a sporting activity” (art.33.4); “The States parties shall take the necessary measures commensurate with their resources to guarantee these rights” (art.38 in fine); “The States parties shall take appropriate measures to ensure in all domains partnership between men and women with a view to achieving national development goals”(art.41.3); o “The States parties undertake to adopt , in conformity with their constitutional procedures and with the provisions of the present Charter, whatever legislative or non-legislative measures that may be necessary to give effect to the rights set forth herein” (art.44).

La referencia en este caso, vuelve a ser a las medidas requeridas para la efectiva garantía de los derechos en igualdad, sean legislativas o de otro tipo. En particular el art.38 in fine-cuya referencia encontramos en el anterior párrafo-, señala que deben adoptarse todas las medidas necesarias y de manera acorde con los recursos para garantizar los derechos. Esta afirmación no la encontramos en otro texto normativo regional o internacional. Y condiciona las medidas que se adoptan a la existencia de recursos acordes o en el nivel que requieren esas medidas no económicas para ser aplicadas con efectividad.

Sin embargo, debemos entender que lo que muestra es que a un Estado no se le puede exigir aquello que no puede hacer razonablemente. Los Estados al promulgar una norma o al articular una estrategia, un programa de acción o crear una institución deben realizar un estudio de su factibilidad económica- esto es, lo que va a costar ponerlas en funcionamiento y que su labor pueda ser desempeñada eficazmente-. Y por estas razones, tal afirmación no anula la obligación permanente de los Estados de destinar el máximo de los recursos disponibles de manera progresiva para la efectiva realización de los derechos.

3.1.4. EL PROTOCOLO A LA CARTA AFRICANA DE DERECHOS HUMANOS Y DE LOS PUEBLOS SOBRE LOS DERECHOS DE LAS MUJERES EN ÁFRICA.¹⁵³

En este Protocolo, encontramos las siguientes referencias- que siguen dentro de la corriente de las que ya hemos visto en nuestro análisis hasta el momento-: *“States Parties shall take appropriate and effective measures to a) enact and enforce laws to prohibit all forms of violence against women including unwanted or forced sex whether the violence takes place in private or public; b) adopt such other legislative, administrative, social and economic measures as may be necessary to ensure the prevention, punishment and eradication of all forms of violence against women...” (art.4.2); “States Parties shall take all appropriate measures to ensure a) effective access by women to judicial and legal*

153 Adoptada el 11 de julio de 2003 en Maputo (Mozambique) y en vigor desde el 25 de noviembre de 2005.

services, including legal aid; b) support to local, national, regional and continental initiatives directed at providing women access to legal services, including legal aid; c) the establishment of adequate educational and other appropriate structures with particular attention to women and to sensitise everyone to the rights of women; d) that law enforcement organs at all levels are equipped to effectively interpret and enforce gender equality rights” ;“(...)to ensure the increased participation of women” ; “States Parties shall take all necessary measures to ensure that no child, especially girls under 18 years of age, take a direct part in hostilities and that no child is recruited as a soldier”; “States Parties shall take all necessary measures to ensure that no child, especially girls under 18 years of age, take a direct part in hostilities and that no child is recruited as a soldier”(arts.8, 10.2, 10.3, 11.4...); “States Parties shall adopt and enforce legislative and other measures to guarantee women equal opportunities in work and career advancement and other economic opportunities” (art.13).

Pero a efectos de nuestro estudio, la referencia más importante es el artículo 26 que trata la implementación y el monitoreo de los derechos. Este precepto establece: “2. *States Parties undertake to adopt all necessary measures and in particular shall provide budgetary and other resources for the full and effective implementation of the rights herein recognised*”. Se trata de una referencia específica a la necesidad de adoptar medidas presupuestarias para la implementación efectiva de los derechos. Considerándolas incluidas dentro de las medidas necesarias que los Estados Parte están jurídicamente obligados a adoptar.

La novedad de su incorporación a este protocolo, pudiera deberse a que se trata de un instrumento de 2008. En cualquier caso, cabe plantearse, ¿hace referencia a los derechos reconocidos en el protocolo o a los propios de la Carta Africana también? De hacer referencia a los segundos, constituye una especificación interesante de las medidas a adoptar tras veintidós años de vigencia de la Carta.

3.2. En el ámbito americano:

3.2.1. LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE LOS DERECHOS HUMANOS¹⁵⁴.

El art.2 de la Convención prevé que con el objetivo de respetar los derechos – comprometidos a través de la ratificación de la Convención-, los Estados Parte deben adoptar toda medida legislativa o de otro carácter, necesaria para la efectividad de los derechos y libertades.

154 Adoptado en San José, Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969, en la Conferencia Especializada Interamericana sobre derechos humanos. Su entrada en vigor fue el 18 de julio de 1978, conforme al Artículo 74.2 de la Convención.

Señala: “*si 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*”.

Este artículo queda enmarcado dentro de la parte I de la Convención, titulada “*Deberes de los Estados y derechos protegidos*”. Y de su lectura puede deducirse que si con las medidas que el Estado Parte discrecionalmente ha decidido adoptar no se asegura la efectividad de los derechos, sigue vigente para éste la obligación de adoptar aquellas que sean necesarias y adecuadas al fin de la convención.

En el plano de los derechos económicos, sociales y culturales, el artículo 26, se titula “*Desarrollo Progresivo*”. Según el cual: “*Los Estados Parte, se comprometen a adoptar providencias, especialmente económicas y técnicas, para lograr de manera progresiva dotar de efectividad a los derechos...*”, en la medida de los recursos disponibles, y por vía legislativa u otros medios apropiados. De nuevo encontramos una referencia específica que se asimila a la del Pacto de Derechos Económicos, Sociales y Culturales del año 1966, al detallar dentro de las medidas a adoptar especialmente las económicas y técnicas, que progresivamente deberán realizar los derechos atendidos los recursos disponibles.

3.2.2. EL PROTOCOLO ADICIONAL A LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS EN MATERIA DE DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES Y CULTURALES¹⁵⁵.

En este instrumento, el art.1 prevé una obligación genérica de adoptar medidas – que se corresponde con los dictados del Pacto de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, la Convención sobre los Derechos del Niño y la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad en lo relativo a los DESC a escala universal-, al considerar que: “*los Estados Partes se comprometen a adoptar las medidas necesarias tanto de orden interno como mediante la cooperación entre los Estados, especialmente económica y técnica, hasta el máximo de los recursos disponibles y tomando en cuenta su grado de desarrollo, a fin de lograr progresivamente, y de conformidad con la legislación interna, la plena efectividad de los derechos que se reconocen en el presente Protocolo*”.

155 Adoptado en San Salvador (El Salvador) el 17 de noviembre de 1988, durante el décimo primero periodo ordinario de sesiones de la Asamblea General de la Organización de los Estados Americanos.

El artículo 2, considera la obligación de adoptar disposiciones de derecho interno, ya sea legislativas como de otro carácter, “*que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos*”. Con todo, deberá ser adoptada toda medida adecuada, apropiada y necesaria para implementar efectiva y plenamente los derechos.

3.2.3. LA CONVENCIÓN INTERAMERICANA PARA LA ELIMINACIÓN DE TODAS LAS FORMAS DE DISCRIMINACIÓN CONTRA LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD¹⁵⁶.

En el art.3 de este instrumento, encontramos la referencia: “*para lograr los objetivos de esta Convención, los Estados Parte se comprometen a: (1) adoptar las medidas de carácter legislativo, social, educativo, laboral o de cualquier otra índole, necesarias*”.

Éste es otro ejemplo de que podemos encontrar en el ámbito regional normas anteriores a las que se promulgaron en el marco internacional, puesto que la Convención de las Naciones Unidas sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad es del año 2006. Esta circunstancia hace que también en su redacción la norma internacional muestre y recoja la evolución en la manera de delimitar las medidas generales de aplicación de los tratados. En este caso, la norma regional no menciona las medidas financieras o económicas, pero debemos considerarlas incluidas dentro de las necesarias.

¹⁵⁶Adoptada en Ciudad de Guatemala (Guatemala) el 6 de julio de 1999, durante el vigésimo periodo ordinario de sesiones de la Asamblea General de la Organización de los Estados Americanos.

3.3. En el ámbito de la ASEAN¹⁵⁷.

3.3.1. LA DECLARACIÓN DE DERECHOS HUMANOS DE LA ASEAN¹⁵⁸.

Esta Declaración establece que: “*ASEAN member States should take steps, individually and through regional and international assistance and cooperation, especially economic and technical, to the maximum of available resources, with a view to achieving progressively the full realization of economic, social and cultural rights recognized in this Declaration*¹⁵⁹”.

Nada se dice acerca de los derechos civiles y políticos. Los cuales, se intuye *prima facie* que se considera que no poseen condicionamiento alguno y deben ser dotados de inmediata efectividad. A pesar de ello, esta declaración es conocida por la comunidad internacional por poseer una controvertida redacción- aunque ha servido en parte para aliviar el debate sobre si los derechos humanos son una construcción occidental o son mundializables-. Pero condiciona los derechos al cumplimiento de los deberes por parte del ciudadano y los condiciona al orden público o cuestiones de moral nacional.

En lo que a nosotros nos atañe, recoge la evolución que podemos encontrar en la Convención de los Derechos del Niño o la de los Derechos de las Personas con Discapacidad al ser de 2012. Por tanto, le serían aplicables, *prima facie*, sus conclusiones.

157 Association of Southeast Asian Nations. Compuesta a fecha de hoy – según su orden de ingreso-por: Indonesia, Malasia, Filipinas, Singapur, Tailandia, Brunéi, Vietnam, Laos, Myanmar y Camboya.

158 Firmada el 18 de noviembre de 2012. A modo de información adicional, la ASEAN se crea el 8 de agosto de 1967, posee un acuerdo de cooperación con la UE y su secretariado permanente se encuentra en Yakarta. Sus principales objetivos son acelerar el crecimiento económico y fomentar la paz y la estabilidad regionales. Cabe plantearse, ¿si los derechos humanos son universales, qué fundamentación posee el hecho de promulgar una declaración propia de una región? Es cierto que la región latinoamericana posee una, pero es previa a la Declaración Universal de los derechos humanos y de hecho, esta última toma parte de sus preceptos en su redacción. De facto, podría pensarse que esta declaración, había cerrado el debate sin fin sobre la existencia o no de unos valores asiáticos diferenciados de los llamados universales. En cualquier caso, y a pesar de las continuas solicitudes por representantes de la comunidad internacional, esta declaración en su contenido, se revela independiente de la de Naciones Unidas. Ello, dado que no posee una disposición que explicita que su contenido no podrá usarse para reducir la vigencia de los derechos humanos reconocida en el derecho internacional de los derechos humanos. A modo de ejemplo: el art.6 prevé que todo disfrute de derechos deberá interpretarse conforme al debido cumplimiento de deberes (lo cual debilita la protección de los derechos), el art.7 prevé una interpretación de los derechos acorde al contexto regional y nacional particular y el art. 8 otorga al Estado la función de garantizar la seguridad, el orden y la moral pública- parámetros a los que quedará sujeto el ejercicio de los derechos humanos-.

159 Ídem, art.33.

3.4. En el ámbito europeo.

3.4.1. EL CONVENIO PARA LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS Y LIBERTADES FUNDAMENTALES DEL CONSEJO DE EUROPA¹⁶⁰.

En este instrumento no encontramos referencia alguna a la obligación de los Estados Partes de adoptar toda medida que sea necesaria. Si bien es cierto que en su Preámbulo, que forma parte del contexto del tratado a efectos de interpretación (de conformidad con el art.31.2 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados¹⁶¹), encontramos un compromiso explícito genérico – y obvio- con la protección de los derechos humanos: “*considerando que esta Declaración tiende a asegurar el reconocimiento y la aplicación universales y efectivas de los derechos...*” (Párrafo 3); “*considerando...uno de los medios para alcanzar esta finalidad es la protección y el desarrollo de los derechos humanos y de las libertades fundamentales*” (párrafo 4); “*considerando su profunda adhesión a estas libertades fundamentales que constituyen las bases mismas de la justicia y la paz en el mundo...*” (Párrafo 5). En definitiva, todo lo que sea necesario para cumplir con sus objetivos, se tendrá que hacer. Existe libertad para escoger los medios siempre que sean los adecuados y necesarios pero no libertad para escoger si se adoptan o no medidas.

El Protocolo Adicional¹⁶², de nuevo no contiene referencia expresa en su articulado, pero si en su Preámbulo: “*resueltos a tomar medidas adecuadas para asegurar la garantía colectiva de derechos y libertades...*”, en este caso refiriéndose a derechos y libertades adicionales a los reconocidos en el propio Convenio. A pesar de la ausencia de una referencia explícita a las medidas generales de aplicación del Convenio o el Protocolo, a lo largo del texto encontramos la referencia al compromiso de las Partes Contratantes en la realización de los derechos. De ese compromiso, derivan una serie de obligaciones que para ser cumplidas requerirán medidas específicas (aunque no se detalle). El Protocolo Adicional nº4¹⁶³, contiene una referencia

160 Hecho en Roma (Italia) el 4 de noviembre de 1950 y enmendado por los Protocolos Adicionales nº3, 5,8 y 11 de mayo de 1963, 20 de enero de 1966, 19 de marzo de 1985 y 28 de noviembre de 1996, respectivamente.

161 Adoptada en Viena el 23 de mayo de 1969.

162 Protocolo Adicional al Convenio para la Protección de los derechos humanos y las Libertades Fundamentales, adoptado en París, el 20 de marzo de 1952.

163 Protocolo Adicional Nº4 que reconoce ciertos derechos y libertades además de los que ya figuran en el Convenio y en el primer Protocolo Adicional al Convenio, modificado por el Protocolo nº11, hecho en Estrasburgo, el 16 de noviembre de 1963. También posee una provisión similar el Preámbulo del Protocolo Adicional Nº12 al Convenio, hecho en Roma el 4 de noviembre de 2000. A pesar de estas escasas referencias, en el art.5 in fine del Protocolo nº7, encontramos en la regulación sobre la igualdad entre los esposos que “*el presente artículo no impedirá a los Estados adoptar las medidas necesarias en interés del hijo*”. Con este artículo, observamos que el legislador europeo también utiliza la necesidad para definir las medidas a adoptar.

idéntica a la que hemos comentado en el párrafo anterior en: “(...) *resueltos a adoptar medidas adecuadas para asegurar la garantía colectiva...*”. De nuevo la adecuación caracteriza las medidas que tendrán que ser adoptadas.

3.4.2. CARTA SOCIAL EUROPEA¹⁶⁴.

En la Parte I encontramos “*Las Partes Contratantes reconocen como objetivo de su política, que habrá de seguirse por todos los medios adecuados, tanto de carácter nacional como internacional, el establecer aquellas condiciones en que puedan hacerse efectivos los derechos y principios siguientes*”.

En la Parte II encontramos “*Las Partes Contratantes se comprometen a considerarse vinculadas, en la forma dispuesta en la parte III, por las obligaciones establecidas en los artículos y párrafos siguientes*”¹⁶⁵. Los Estados se comprometen y lo asumen como objetivo, a adoptar toda medida adecuada- incluso recabando la cooperación internacional- para que las condiciones en sus territorios y en el del resto de los Estados Parte-en la medida en la que puedan influir en su situación-sean las idóneas para la efectividad de los derechos.

En su articulado, encontramos: en el art.12¹⁶⁶ “*Derecho a la seguridad social. Para garantizar el ejercicio efectivo, las Partes se comprometen a (...) esforzarse por elevar progresivamente el nivel del régimen de la Seguridad Social y adoptar medidas*”; en el art.15¹⁶⁷ “*Derecho de las personas minusválidas a la autonomía, a la integración social y a la participación en la vida de la comunidad. Se comprometen a (...) tomar las medidas adecuadas, y a promover su plena integración y participación social, en particular mediante la adopción de medidas*”; en el art.16 “*Derecho de la familia a protección social, jurídica y económica. Las Partes se comprometen (...) especialmente mediante prestaciones sociales, disposiciones fiscales...o por medio de cualesquiera otras medidas adecuadas*”; en el art.17 “*Derecho de los niños y adolescentes a protección social, jurídica y económica. Las Partes se comprometen a adoptar, bien directamente o bien en cooperación...todas las medidas necesarias y adecuadas*”; en el art.19 “*Derecho de los trabajadores migrantes y sus familias a protección y*

164 Aprobada en Turín (Italia) el 18 de octubre de 1961 y en vigor desde el 26 de febrero de 1965. La Carta prevé un mecanismo de reclamaciones colectivas que sólo 13 Estados han reconocido. Esta herramienta resulta fundamental, ya que no sólo la legitimación es colectiva, también lo es la naturaleza de la reclamación. No se reclama en nombre de particulares ni de entidades, sino que se trata de una oposición jurídica a legislación, política pública o práctica administrativa que se considera atentatoria contra los derechos sociales aceptados por el Estado reclamado. Procedimiento que, en época de ajustes estructurales y políticas regresivas que viven la práctica totalidad de los estados europeos firmantes, sería un mecanismo importante para la defensa de los derechos.

165 La parte III del Anexo a la Carta Social Europea, al tratar el ámbito de aplicación de la Carta en lo que se refiere a las personas protegidas, establece que “*se entiende que la Carta contiene obligaciones jurídicas de carácter internacional*”.

166 Carta Social Europea...op.cit art.12 apartados 3 y 4.

167 *Ibidem*, art.15 apartados 1 y 3.

asistencia. Se comprometen a (...) adoptar medidas apropiadas¹⁶⁸; y en el art.20 “Derecho a la igualdad de oportunidades y de trato en materia de empleo y de profesión sin discriminación por razón de sexo. Se comprometen a reconocer ese derecho y adoptar las medidas apropiadas para asegurar y promover su aplicación”.

En la Parte V de la Carta, el artículo I prevé la aplicación de los compromisos adquiridos. En su primer apartado considera “Sin perjuicio de los métodos de aplicación previstos...las disposiciones pertinentes de los arts.1 a 31 de la Parte II de la presente Carta, se aplicarán mediante: a) leyes o reglamentos, b) acuerdos, c) una combinación de ambos, d) otros medios apropiados.” Tal y cómo ha sido comentado en otra parte de este trabajo, podemos entender que el Presupuesto- como instrumento principal de política económica- y cualquier otra medida financiera, está incluido entre las medidas enumeradas.

Desde la perspectiva de la protección de los derechos humanos- y que en cierta medida podría considerarse que viola el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales al proteger de manera más débil los derechos en ella contenidos- tanto la Carta Social Europea como el Convenio Europeo para la protección de los derechos humanos y las Libertades Fundamentales del Consejo de Europa, realizan una división en partes de los derechos que protegen , de tal manera que la obligación por uno o por otros, es distinta. Así, por ejemplo, el artículo 20 de la Carta Social Europea, que lleva por título “Obligaciones” prevé que:

“1. Cada una de las Partes Contratantes se compromete:

- a) *A considerar la Parte I de la presente Carta como una declaración de los objetivos que tratará de alcanzar por todos los medios adecuados, conforme a lo dispuesto en el párrafo de introducción de dicha Parte.*
- b) *A considerarse obligada al menos por cinco de los siete artículos siguientes de la Parte II de la Carta: artículos 1, 5, 6, 12, 13, 16, 19.*
- c) *A considerarse obligada , además, por un número adicional de artículos o párrafos numerados de la Parte II de la Carta que elija dicha Parte Contratante, siempre que el número total de los artículos y de los párrafos numerados a los que quedará, obligada no sea inferior a 10 artículos o 45 párrafos numerados. “*

Al objeto de nuestro estudio, el apartado a) resulta útil al hablar de los “medios adecuados”. Sin embargo, el apartado b) constituye un retroceso en el sistema europeo de protección de los derechos humanos – en este caso los económicos, sociales y culturales-. La interdependencia y

168 Ibídem art.19 apartado 2.

la necesidad de proteger todos los derechos, podría traer como consecuencia que el desamparo respecto al nivel de protección de los derechos económicos, sociales y culturales, pueda acabar por repercutir negativamente en la realización de los derechos civiles y políticos. Puesto que:

1- Establece en un *numerus clausus* los artículos elegidos, dejando a discreción del Estado Parte la decisión de comprometerse como mínimo por 5 de ellos – pudiendo escoger los párrafos en concreto por los que se quiere obligar-.

Éstos son: el derecho al trabajo (art.1), la libertad sindical (art.5), el derecho de negociación colectiva (art.6), el derecho a la seguridad social (art.12), el derecho a la asistencia social y médica (art.13), el derecho de la familia a una protección social, jurídica y económica (art.16) y el derecho de los trabajadores migrantes y sus familias a protección y a asistencia (art.19).

2- No da una fundamentación razonada y razonable para la elección por parte del instrumento de estos artículos, dejando fuera otros igualmente relevantes y en cierto sentido mostrando incongruencias al proteger el continente de algunos derechos pero no su contenido en esencia.

Deja fuera, a modo de ejemplo:

1º. El artículo 2, “derecho a unas condiciones de trabajo equitativas” y el artículo 4, que regula el “derecho a una remuneración equitativa”. Si bien, la libertad sindical y el derecho de negociación colectiva están ubicados entre de los que el Estado Parte puede escoger, el no amparo del derecho a unas condiciones de trabajo equitativas y a una remuneración equitativa (arts.2 y 4, respectivamente) deja sin una parte relevante de su contenido a esos derechos- de ser elegidos para su protección-.

2º. El artículo 10, “derecho de formación profesional”, también queda fuera. Imprescindible para la efectividad y eficiencia en el ejercicio del derecho al trabajo.

3º. Y aquellos artículos que protegen adicionalmente a los trabajadores pertenecientes a grupos en situación de vulnerabilidad. El artículo 7, “derecho de los niños y adolescentes a protección”; el artículo 8, “derecho de las trabajadoras a protección” y el artículo 15, “derecho de las personas física o mentalmente disminuidas a la formación profesional y a la readaptación profesional y social¹⁶⁹”.

169 Desde el año 2000 encontramos que las resoluciones y actos legislativos de la Unión Europea utilizan la terminología persona con discapacidad.

3.4.3. LA CARTA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA UNIÓN EUROPEA¹⁷⁰.

Como en alguno de los documentos analizados, la referencia – aunque no explícita- la encontramos en el Preámbulo. En su párrafo 5º: “*La Presente Carta reafirma, respetando las competencias y misiones de la Comunidad y de la Unión, así como el principio de subsidiariedad, los derechos reconocidos especialmente por las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes de los Estados miembros*”; el párrafo 6º: “*El disfrute de tales derechos origina responsabilidades y deberes tanto respecto de los demás como de la comunidad humana y de las futuras generaciones*”; y el párrafo 7º: “*En consecuencia, la Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados a continuación*”.

Realiza un reconocimiento de los derechos, remarca que los Estados poseen obligaciones internacionalmente asumidas – aunque no hable expresamente de que sean relativas a derechos humanos- y que garantizar que las personas puedan ejercerlos origina deberes y responsabilidades – aunque no explicita de quién o cuáles ni cómo deben asumirse y ser llevadas a cabo-.

3.5. Recapitulación.

Tal y como hemos podido observar en este apartado, el ámbito regional no ofrece grandes aportaciones a nuestro estudio. A pesar de que podemos remarcar que los instrumentos pertenecientes al sistema africano de derechos humanos serían los que se acercaría más a colmar la falta de una determinación más concreta o precisa de las obligaciones de los Estados Parte en los instrumentos internacionales de derechos humanos.

Para cerrar este apartado diremos que, a pesar de que no existen referencias muy específicas al tipo de medidas a adoptar para aplicar los distintos textos normativos, dependiendo del espacio geográfico en el que nos encontremos hallaremos referencias más detalladas. Es así como, el ámbito africano o americano, ofrecen alusiones expresas a las medidas de aplicación. Y en cualquier caso - y en la medida en que los Estados Partes- están obligados a presentar sus informes, las directrices para la presentación de los informes, establecen las acciones necesarias para que la práctica nacional se adapte a la norma. Por cuanto, podría afirmarse que el trabajo

¹⁷⁰ Elaborada el 7 de diciembre del 2000. (2000/C 364/01 ES 18.12.2000) Publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas con referencia C 364/1.

de los órganos de tratados está especificando el contenido de las obligaciones que subyacen a los textos ratificados por los Estados¹⁷¹.

4. Las medidas generales de aplicación de los tratados internacionales de derechos humanos. Referencia en resoluciones internacionales.

Encontramos otro tipo de documentos internacionales y regionales que son destacables a los efectos de nuestro estudio. Obviamente, conocemos que no se trata de instrumentos que obliguen jurídicamente a los Estados. Sin embargo, la importancia del *soft law* no debe quedar desatendida, pues de facto, constituye el *hard law* en construcción¹⁷².

Denominamos *soft law*, a los procesos normativos que no poseen formalmente un carácter obligatorio pero conforman un *compromiso diluido o blando* al que la conducta debería ajustarse. De ser incumplido, no genera responsabilidad pues no existe violación de una norma. Pero, la tendencia de los Estados es la de acomodar su conducta a estos dictados, que abren así paso a la consolidación de nuevas normas vinculantes¹⁷³.

Sea como fuere, el *soft law* constituye un elemento esencial en el Derecho Internacional de los derechos humanos, pues facilita el proceso de determinación de los valores o prácticas consideradas fundamentales por y para la comunidad internacional en un momento determinado¹⁷⁴. La práctica internacional ha mostrado que tratar una cuestión determinada a través de una institución que no obliga, promueve una mayor participación de los Estados en la comunidad internacional, pues supone un compromiso menor- de facto no supone ningún compromiso porque no vincula, pero pueden considerar interesante iniciar conversaciones sobre un tema que afecta a la comunidad internacional y ver las posibilidades de acuerdo que existen-. Y, precisamente esta cuestión debe llevarnos a resaltar la importancia del *soft law* en

171 Como ya se comentó en otro punto, recordemos que a pesar de que el estado sudafricano no ha ratificado el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, sigue las recomendaciones del Comité de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas para aplicar e interpretar los preceptos de su constitución relativos a estos derechos.

172 Cómo afirmaría R.J Dupuy, “*las normas de soft law de hoy prefiguran el contenido de las normas de hard law de mañana*”. El contenido normativo de estas resoluciones no gozaba aún de valor obligatorio, si bien contenía el sustrato ético del Derecho internacional que aún no estaba sancionado por la práctica. Véase : “*Droit déclaratoire et droit programmatore : de la coutume sauvage à la 'soft law'*”, en, *L'élaboration du droit international public. Société française pour le Droit international, Colloque de Toulouse (1975)*, Leiden, Sijthof, 1975, pp. 132-148.

173 Véase JUSTE RUIZ, J.; CASTILLO DAUDÍ, M.; BOU FRANCH, V. *Lecciones de Derecho Internacional Público*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011 pp. 112-113.

174 Recuérdese la Declaración Universal de los derechos humanos de 1948 y su posterior desarrollo en las convenciones internacionales que regulan y protegen los derechos humanos.

el proceso por el que conseguimos consensos vinculantes importantes a posteriori, en el ámbito de los derechos humanos.

En esencia, el soft law, constituye una herramienta fundamental para afianzar el Derecho Internacional de los derechos humanos en la comunidad internacional¹⁷⁵.

4.1. La declaración sobre los principios de derecho internacional referentes a las relaciones de amistad y a la cooperación entre los Estados de conformidad con la Carta de Naciones Unidas¹⁷⁶.

El apartado 1 párrafo 15 de esta Declaración, adoptada por aclamación en el seno de la Asamblea General de las Naciones Unidas en el 25 aniversario de la Organización establece: *“Todo Estado tiene el deber de cumplir de buena fe las obligaciones contraídas en virtud de acuerdos internacionales válidos con arreglo a los principios y normas de derecho internacional generalmente reconocidos. Cuando las obligaciones derivadas de acuerdos internacionales están en pugna con las obligaciones de los Miembros de las Naciones Unidas en virtud de la Carta, prevalecerán estas últimas¹⁷⁷.”*

Cabe destacar que esta resolución es considerada en la comunidad internacional, como la expresión de los principios básicos que rigen el derecho internacional¹⁷⁸. Por consiguiente, los Estados toman en consideración estos principios como estrictas directrices que guían su comportamiento en el nivel internacional, individualmente y en su relación con otros Estados.

No parece necesario, en principio, recordar a los Estados Parte en una convención que han asumido unos compromisos –voluntariamente- y que deben darles cumplimiento.

175 Véase COLMEGNA, Pablo Damián. “Impacto de las normas de soft law en el desarrollo del Derecho Internacional de los derechos humanos” en *Revista Electrónica del Instituto de Investigaciones “Ambrosio L. Gioja”*, Año VI, Número 8, 212, pp.27-47.

176 A/RES/25/2625 (XXV), de 24 de octubre de 1970.

177 Extracto del principio de cumplimiento de buena fe de las obligaciones contraídas por los Estados de conformidad con la Carta de Naciones Unidas. Cabe dejar apuntado aquí – para su posterior desarrollo-, la idea de la prevalencia de las obligaciones en materia de derechos humanos, contenidas en los tratados ratificados por los Estados Parte de las Naciones Unidas, frente a otros acuerdos internacionales. En el sentido de los acuerdos que un Estado de la comunidad internacional concluye con el International Monetary Fund o World Bank (responsabilidad ad intra) pero también en el sentido de los Estados como parte del IMF o WB cuando se concluye ese acuerdo para otros países, que es comúnmente – por las exigencias de índole exclusivamente económica- irrespetuoso con los parámetros y garantías de los derechos humanos (responsabilidad ad extra).

178 Véase DÍEZ DE VELASCO, Manuel. *Instituciones de Derecho Internacional Público*, Tecnos, Madrid, 2008.

4.2. La resolución de la Asamblea General de las Naciones Unidas de 4 de marzo de 1994 sobre las instituciones nacionales de promoción y protección de los derechos humanos¹⁷⁹.

El texto versa sobre las instituciones nacionales de promoción y protección de los derechos humanos. En su tercer párrafo, recuerda que *“que debe darse prioridad a la elaboración de arreglos adecuados en el plano nacional para garantizar la aplicación efectiva de las normas internacionales en materia de derechos humanos”*.

Esta cuestión, recuerda a los Estados Parte, de una manera genérica, que cuando se ha ratificado un tratado, debe dársele preferencia a la introducción de toda aquella modificación o a la adopción de medidas de todo tipo, para que de lo formal, se pase a lo material. Para que el consentimiento prestado que vuelve el tratado vinculante para el Estado Parte, derive en una implementación efectiva de su contenido en la práctica nacional.

4.3. La resolución del Consejo de derechos humanos de las Naciones Unidas de 24 de marzo de 2015 sobre “Derechos del niño: avance hacia una mejor inversión en los derechos del niño”¹⁸⁰.

Esta resolución tiene como base previa un Informe anual del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los derechos humanos¹⁸¹, en el que se destaca como a pesar de que la práctica totalidad de los Estados de la comunidad internacional han ratificado la casi todos los tratados que existen en materia de derechos humanos,-tanto internacionales como regionales-, encontramos violaciones constantes de los mismos.

En este punto, el Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los derechos humanos, desea remarcar que de su análisis resulta que uno de los mayores obstáculos – y el desencadenante de

179 A/RES/48/134.

180 Consejo de derechos humanos, 28º período de sesiones. A/HRC/28/L.28.

181 Informe anual del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los derechos humanos e informes de la Oficina del Alto Comisionado y del Secretario General. Promoción y protección de todos los derechos humanos, civiles, políticos, económicos, sociales y culturales, incluido el derecho al desarrollo, “avance hacia una mejor inversión en los derechos del niño”, de 19 de diciembre de 2014. A/HRC/28/33.

otros que puedan existir- para la efectividad de los derechos – en este caso de los niños-, es la falta de un gasto público suficiente, efectivo, inclusivo y eficiente¹⁸².

En esencia, los compromisos de la clase política y las actuaciones legislativas que se emprenden por parte de los gobiernos, se tornan promesas sin contenido cuando no se generan los recursos necesarios ni se asignan equitativamente y de manera suficiente en los presupuestos locales, autonómicos y nacionales-o siguiendo cualquier otra organización territorial-. Así como tampoco se toman medidas para controlar que una vez programadas, las partidas de gasto se ejecuten de una manera eficiente y eficaz.

Se trata de instrumentos que reflejan verdaderos compromisos jurídicos de los Estados con la realización de los derechos humanos. Y que son fuente de una responsabilidad que no se difumina cuando el Estado se encuentra en una situación de recesión económica. Pues, esa situación exige de los Estados el máximo esfuerzo para que los derechos humanos continúen siendo una realidad¹⁸³.

Un aspecto esencial para la mejora de la inversión en la infancia, será la configuración de un sistema de obtención de ingresos públicos que responda a un enfoque de derechos humanos. A través de un sistema impositivo respetuoso, un endeudamiento responsable y la creación de un ambiente que atraiga la productividad, la inversión extranjera y la cooperación y asistencia técnica y financiera internacional¹⁸⁴.

Recursos que, coherentemente, deberán mobilizarse y ser utilizados de manera responsable, sostenible, eficaz y eficiente. A través de procesos transparentes y abiertos a toda la ciudadanía, tomado como el objetivo último tanto de la estructura de ingreso público como de la ejecución de las partidas presupuestarias.

El Consejo de derechos humanos de Naciones Unidas, consideró en marzo de 2015¹⁸⁵, que el tratamiento de la realización de los derechos humanos a través de la adopción de medidas -

182 *Ibidem*, párr.3.

183 *Ibidem*, párr.8.

184 *Ibidem*, párr.24 y 25.

185 Resolución del Consejo de derechos humanos de las Naciones Unidas de 24 de marzo de 2015 sobre “Derechos del niño: avance hacia una mejor inversión en los derechos del niño”. Consejo de derechos humanos, 28º período de sesiones. A/HRC/28/L.28

también financieras-, se ha realizado de manera separada para los derechos civiles y políticos y para los derechos económicos, sociales y culturales.

Por ello, inicia esta resolución remarcando la universalidad, indivisibilidad e interdependencia de los derechos humanos. A fin de que pueda concebirse que debemos tratarlos en igualdad y dar misma prioridad a todos ellos, también en la inversión. Caso contrario, estaremos menguando la efectividad de uno de los dos grupos de derechos, pues se refuerzan mutuamente¹⁸⁶.

La actuación de los Estados, – a pesar de contar con libertad para escoger el marco adecuado a sus circunstancias- resulta de mayor eficacia si las estructuras nacionales cuentan con leyes y políticas basadas en una perspectiva de derechos humanos y son coherentes con las obligaciones que el Estado ha asumido en virtud del Derecho Internacional de los derechos humanos¹⁸⁷.

El Consejo alienta a los Estados, en este punto, a adoptar medidas para instaurar procedimientos transparentes y eficientes de movilización de los recursos para lograr un crecimiento sostenible e inclusivo; a adoptar medidas que velen por el empleo de prácticas responsables y sostenibles en cuanto al ingreso público y la gestión de la deuda; a combatir las prácticas corruptas e ilícitas que desvían recursos públicos¹⁸⁸; a reforzar los procesos de rendición de cuentas sobre el uso de los recursos públicos y prevean medios preventivos y de subsanación para la mala gestión¹⁸⁹; a recopilar datos desagregados y evaluar la repercusión de la política fiscal, la asignación presupuestaria y el gasto en los derechos ¹⁹⁰– de los niños , en este caso- y a velar porque el presupuesto nacional se conciba como un instrumento hábil para garantizar los objetivos sociales y económicos y proteger y hacer efectivos los derechos¹⁹¹.

186 *Ibidem*, párr. 8.

187 *Ibidem*, párr.7.

188 *Ibidem*, párr.12.

189 *Ibidem*, párr.15.

190 *Ibidem*, párr.16 y 18.

191 *Ibidem*, párr.22.

5. Las medidas generales de aplicación de los tratados internacionales de derechos humanos. Reflejo en la doctrina internacional.

5.1. Los Principios de Limburg sobre la aplicación del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales¹⁹².

Los Principios de Limburg, fueron formulados a fin de evidenciar las situaciones en las que un Estado Parte en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, perpetra o mantiene una situación de violación del mismo.

En este sentido, no sólo considera que de los derechos económicos, sociales y culturales que forman parte del derecho internacional de los derechos humanos, nazcan obligaciones específicas – compromisos a cumplir para los Estados Parte y medidas a adoptar- sino que además, los Estados Parte deben rendir cuentas ante la comunidad internacional y sus propios nacionales, sobre la medida en que cumplen con sus obligaciones¹⁹³.

Asimismo, todo Estado Parte queda comprometido a adoptar de manera inmediata las medidas apropiadas- legislativas, judiciales, económicas, sociales y educacionales- coherentes con la naturaleza de los derechos, a fin de cumplir con sus obligaciones. Pues, las medidas legislativas, por sí solas, no son suficiente¹⁹⁴.

Realiza, finalmente, una enumeración no exhaustiva de los supuestos en los que un Estado Parte estaría incumpliendo sus obligaciones y violando el Pacto¹⁹⁵.

192 Del 2 al 6 de junio de 1986, se reunió en Maastricht, Países Bajos, un grupo de distinguidos expertos en Derecho Internacional convocados por la Comisión Internacional de Juristas, la Facultad de Derecho de la Universidad de Limburgo (Maastricht) y el Instituto Urban Morgan para los derechos humanos de la Universidad de Cincinnati (Ohio, EE.UU). El propósito de la reunión era el de considerar la naturaleza y el alcance de las obligaciones de los Estados Partes del Pacto Internacional sobre los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, así como la cooperación internacional según lo dispuesto en la Parte IV del Pacto. Los 29 participantes venían de Alemania, República Federal de: Australia, España; Estados Unidos de América; Hungría; Irlanda; México; Noruega; Países Bajos; Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte; Senegal; Yugoslavia; del Centro de las Naciones Unidas para los derechos humanos(predecesor de la actual OACNUDH); de la Organización Internacional del Trabajo (OIT); de la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO); de la Organización Mundial de la Salud (OMS); de la Secretaría de Commonwealth y de los organismos patrocinadores. Cuatro de los participantes eran miembros de la Comisión sobre Derechos Económicos, Sociales y Culturales del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC).

193 A modo de curiosidad, los participantes en la reunión que dio como resultado este documento, convinieron en utilizar la forma verbal “deberían” y no “deberán” en algunos apartados en que faltaba la unanimidad generalizada que se da en el resto de apartados. En cuanto al contenido de este párrafo, véanse los puntos 1 y 10.

194Principios de Limburg...op.cit puntos 16, 17 y 18.

195 Ibídem punto 70.

A tales efectos, podemos encontrar –entre otras- la situación en que un Estado Parte¹⁹⁶:

- No toma alguna medida que le es requerida por el Pacto.
- No elimina rápidamente los obstáculos que está obligado a eliminar para permitir la efectividad inmediata de un derecho.
- Incumple intencionalmente una norma mínima internacional de realización ampliamente reconocida y cuya efectividad está dentro de sus posibilidades.
- Impone una limitación a un derecho reconocido en el Pacto en contraposición con lo estipulado en el Pacto.
- Retrasa o interrumpe intencionalmente la realización progresiva de un derecho a menos que actúe dentro del contexto de una limitación admitida por el Pacto o por razones de la falta de recursos disponibles o de fuerza mayor.

Como podemos observar, sería difícil tarea la de intentar encontrar un Estado Parte que en algún caso no se haya encontrado en una situación similar a las referidas. Sin embargo, de los tratados surgen obligaciones y los Estados olvidan que deben rendir cuentas sobre el progreso en su realización; pero nada se dice acerca de las consecuencias de que violen este Pacto¹⁹⁷.

En todos los supuestos que plantea este documento, la violación del Pacto es producto del incumplimiento por comisión o por omisión de sus preceptos y de la obligación de adoptar las medidas necesarias para dotarlo de eficacia. Bien porque no se adopta alguna de las medidas que se requieren, bien porque no se adoptan las medidas necesarias para hacer desaparecer los obstáculos que enfrenta la implementación nacional del tratado. Recuerda adicionalmente que no puede exigirse de un Estado más de lo que razonablemente puede hacer pero sí hasta ese límite, esto es en el caso de los recursos económicos, hasta el máximo de sus recursos disponibles. Y que la realización de los derechos es un proceso, pero un proceso que no admite vuelta atrás-salvo excepciones justificadas- sino pasos decididos y constantes que progresivamente realicen los derechos.

196 *Ibidem* punto 72.

197 Y esta circunstancia, en el ámbito jurídico, podría restarle eficacia.

5.2. Maastricht Guidelines on Violations of Economic, Social and Cultural Rights de enero de 1997¹⁹⁸.

En primer lugar, cabe destacar que dentro del apartado que trata las obligaciones de respeto, protección y cumplimiento de los derechos, encontramos “(...) *Failure to perform any of these three obligations constitutes a violation of such rights. (...) The obligation to fulfil requires States to take appropriate legislative, administrative, budgetary, judicial and other measures towards the full realization of such rights*”¹⁹⁹. Como vemos, en 1997 ya existía un documento internacional que especificaba entre las medidas a adoptar para asegurar la realización de los derechos humanos, las de índole presupuestaria – y no las dejaba a la posible consideración implícita dentro del grupo de “otras medidas”-.

Este instrumento utiliza las posibles situaciones en las que un Estado Parte está violando el contenido del Pacto, para hacerle conocedor de lo que *sensu contrario* debe hacer. Distinguiendo entre las situaciones en que el Estado no es capaz de cumplir con sus obligaciones, de los casos en que no desea hacerlo²⁰⁰.

Para este cometido, define la situación que trasgrede la conducta que cabe esperar del Estado Parte, y está también delimitando el contenido de sus obligaciones. Y, en ese punto, resulta valioso como mecanismo de definición.

Siguiendo el texto, un Estado estaría dejando de satisfacer sus obligaciones de mínimos, cuando por ejemplo “*a State party in which any significant number of individuals is deprived of essential foodstuffs, of essential primary health care, of basic shelter and housing or the most basic forms of education is, prima facie, violating the Covenant*”²⁰¹.

198 Con ocasión del décimo aniversario de Los Principios de Limburg, un grupo de más de treinta expertos, se reunieron en Maastricht del 22 al 26 de enero de 1997 por invitación de la International Commission of Jurists (Geneva, Switzerland), el Urban Morgan Institute on Human Rights (Cincinnati, Ohio, USA) y el Centre for Human Rights de la facultad de derecho de la Universidad de Maastricht (the Netherlands). El objetivo de esta reunión era desarrollar los principios de Limburg tanto en las situaciones en que podría darse una violación del Pacto como en las respuestas o remedios que pueden ofrecerse. Se acordaron por unanimidad sus distintos puntos, entendidos como el reflejo lógico de la evolución del derecho internacional desde 1986.

199 *Ibidem*, párr.6.

200 *Ibidem*, párr.13.

201 *Ibidem*, párr.9. Podemos aventurar que, dada esta definición, muchos Estados están incurriendo en una violación de sus compromisos internacionales en materia de derechos humanos.

El objetivo perseguido con este documento cuando fue elaborado – de plena vigencia en nuestros días- era el de poner el acento en que el último garante de los derechos es el Estado y como tal, el responsable de la realización de los derechos.

5.3. Recapitulación.

En los documentos analizados en este apartado, se tratan los supuestos en que un Estado falla en el cumplimiento de sus obligaciones de derechos humanos. Es así como, partiendo de lo que no debe hacer, se informa al Estado Parte de aquello que sí debe hacer. Relaciona su conducta con la adopción inadecuada o la falta de adopción de las medidas generales obligatorias de aplicación de los tratados. En cualquier caso, son pocas las referencias a la responsabilidad que emana de esas violaciones.

También es remarcable que tan sólo respecto a los derechos económicos, sociales y culturales existan documentos. La división histórica y la errónea convicción de que los derechos civiles y políticos no exigen medidas de aplicación-entre ellas económicas- podría ser una explicación.

Capítulo segundo. Las medidas presupuestarias de aplicación de los tratados de derechos humanos.

Introducción

Una vez determinada la existencia de la obligación de adoptar medidas para la aplicación de los tratados internacionales de derechos humanos por los Estados Parte y entre ellas medidas financieras o económicas, procederemos a determinar la naturaleza de dichas obligaciones financieras.

Tal y cómo se ha podido observar hasta este punto, cuando un Estado decide ratificar un tratado en materia de derechos humanos, asume intrínsecamente la obligación de adoptar todas las medidas *necesarias, apropiadas y adecuadas* para su implementación.

Las medidas legislativas, administrativas y judiciales son las que poseen mayor reflejo en los textos normativos así como en las observaciones generales de los órganos de tratados. Sin embargo, el hecho de que un Estado deba recaudar e invertir dinero en la implementación de las convenciones, no puede negarse como medida necesaria, adecuada y apropiada.

El Estado Parte asume realizar reformas en el ámbito legislativo y adoptar políticas y estrategias encaminadas a la realización de los derechos. Asimismo, asume implícitamente que para dar eficacia a las medidas anteriores, será necesario generar y destinar recursos suficientes y adecuados²⁰².

No existe una relación exhaustiva de las medidas que es necesario adoptar para dotar de eficacia a un tratado de derechos humanos. Y es que, estas medidas son tan diversas como el contexto político, social o económico en que han de implementarse los tratados. Además, en ocasiones, a las obligaciones contraídas internacionalmente se suman otras de ámbito regional que pueden ampliar el espectro de protección de los derechos y pueden requerir medidas distintas.

En la actualidad, en una situación de crisis económica generalizada, la realización de los derechos está condicionada por la asignación de recursos suficientes²⁰³. Es de tal relevancia este

202 *La infancia en los presupuestos. Estimación de la inversión en políticas relacionadas con la infancia en España y su evolución entre 2007 y 2013*, Centro de Estudios Económicos Tomillo (CEET), Cuadernos para el debate nº4 UNICEF, Huygens Editorial, febrero 2015, pp.1-28. Disponible en: <https://tomillo.org/wp-content/uploads/2017/09/la-infancia-en-los-presupuestos.pdf> u.v. 10/12/2018.

203 “*Los compromisos con los derechos de la infancia no hay que buscarlos sólo en las leyes, en las declaraciones o en los planes de políticas: hay que buscarlos, sobretodo, en los presupuestos*”, David Piachaud, durante la Cumbre de Palencia de Ministros de Infancia, 2007. A mayor abundamiento, en dicha Conferencia Euroasiática sobre la Infancia se consideró que la aplicación de la Convención «*exige un proceso continuo de seguimiento y*

hecho que, el Comité de los Derechos del Niño, publicó en julio de 2016 una Observación General sobre “*el presupuesto público para la realización de los derechos del niño*”.

Esta nueva Observación General, recoge el testigo de la O.G nº5 del Comité de Derechos del Niño, en la que se considera la necesidad de dar mayor detalle a las medidas generales de aplicación. Según señala el Comité, los Estados han llevado a cabo una importante labor de reforma legislativa, de formulación de políticas y estrategias etc. Pero, a pesar de ello siguen sin destinar los recursos económicos suficientes, de manera eficiente, eficaz, transparente, equitativa y sostenible, respetando los derechos humanos tanto en la recaudación como en el momento de gastar.

En cualquier caso, no puede negarse que recaudar y gastar constituyen una de las medidas adecuadas, necesarias y apropiadas a las que hacen referencia constante todos los tratados.

Si bien es cierto que no existe un listado de lo que deben considerarse como medidas generales de aplicación, las observaciones generales de los órganos de tratados sobre el contenido que deben tener los informes periódicos, ponen de relieve algunas de ellas. Entre las que encontramos, las medidas financieras.

No basta con que el espectro normativo estatal se adecúe a la norma internacional o con que se confeccione una estrategia integral para proteger los derechos. Ha quedado demostrado en la práctica de los órganos de tratados que si los derechos no avanzan es porque los Estados no les otorgan la prioridad que deben a la hora de invertir el dinero público.

La interpretación evolutiva de los tratados de derechos humanos, exige que como instrumentos vivos se analicen continuamente a la luz del contexto en el que en cada caso se van a aplicar. Y los órganos de tratados, como intérpretes autorizados- en particular el Comité de los Derechos del Niño- han observado que los Estados Parte parecen haber asumido como obligación jurídica la necesidad de realizar reformas legislativas o formular estrategias. Pero han olvidado que están obligados con la misma intensidad legal, a nutrir sus actuaciones con recursos económicos. Si en sus anteriores trabajos estos órganos de supervisión consideraron imprescindible hablar a los Estados Parte de la necesidad de adecuar su normativa etc., ahora, parece que es urgente hablarles de la necesidad de invertir dinero. Y por tanto de las obligaciones financieras que poseen en materia de derechos humanos.

evaluación así como un mayor esfuerzo en los cinco «pilares»: legislación, política, asignación de recursos, amplia difusión de la Convención y participación infantil». (Énfasis añadido)

1. La naturaleza de las obligaciones financieras en materia de derechos humanos.

Determinar la naturaleza que poseen las obligaciones financieras de los Estados en materia de derechos humanos, resulta relevante para clarificar su contenido, tanto a nivel internacional como en su implementación nacional²⁰⁴.

Cuanto mayor es el grado de especificación de las obligaciones que un Estado Parte posee, mayor es la probabilidad de que cumpla con ellas. Y si bien es cierto que no existe un listado exhaustivo de las medidas que debe adoptar, no puede negarse que recaudar y gastar constituyen medidas adecuadas, necesarias y apropiadas de las que sí se hace referencia en todo documento internacional o regional²⁰⁵.

En este punto, debemos adelantar que todo derecho impone una variedad de obligaciones que pueden ser clasificadas. Y utilizar un sistema de tipologías sirve como herramienta de análisis para denotar que la plena realización de los derechos, requiere del cumplimiento de múltiples obligaciones que son interdependientes.

La ventaja potencial que deriva de la utilización de tipologías de obligación para caracterizar los comportamientos debidos por parte del Estado es triple²⁰⁶:

- En primer lugar, al ser analizados cada uno de sus tipos, puede observarse la interdependencia no sólo de los derechos humanos, sino también de las obligaciones que buscan su realización. Pues, sólo a través del cumplimiento de los distintos deberes comprometidos por el Estado Parte, éste estará garantizando los derechos. A modo de ejemplo, si el Estado dedica su labor en materia de derechos humanos exclusivamente a la elaboración de leyes para la mejora en las condiciones de vida de los ciudadanos, pero no articula correlativamente asignaciones presupuestarias suficientes ni adopta medidas sociales que traten de paliar los potenciales

204 La Comisión de Derecho Internacional, consideró que determinar la naturaleza de las obligaciones tiene un efecto decisivo para determinar los casos en que puede considerarse que ha habido un incumplimiento. No se ocasionará del mismo modo- siguiendo a la Comisión- el incumplimiento de una obligación que formalmente requiere el uso de unos mecanismos, que el incumplimiento de una obligación que deje libertad al sujeto para escoger los medios a utilizar para cumplirla. *Draft articles on State Responsibility*, adoptados el 26 de julio de 1996 en la 48ª sesión de la Comisión de Derecho Internacional en su primera lectura. Párrafo 3 de comentarios al Artículo 20, p.133.

205 La CDI, señala que normalmente los tratados internacionales establecen de forma explícita el comportamiento que requieren del Estado Parte. Sin embargo, en ocasiones no se especifica expresamente o sólo se menciona en parte aquello que ha de hacer el Estado para cumplir con sus obligaciones- la necesidad de una conducta o un comportamiento determinado, por ejemplo-. Pero, esta exigencia puede a pesar de su falta de especificación, deducirse del propio contexto del tratado y de su objeto y fin. *Ibidem*, párrafo 17 de comentarios al Artículo 20. (traducción propia).

206 SEPÚLVEDA, M.Magdalena. *The Nature of...* op.cit pp.170-171.

efectos negativos derivados de la norma adoptada, su labor legislativa no tendrá eficacia en la realidad.

- En segundo lugar, evidencia la igual naturaleza de los derechos, pues todos ellos imponen una variedad de obligaciones, que pueden quedar subsumidas en las categorías de respeto, protección y cumplimiento.

- Finalmente, el uso de las tipologías hace más visible para un Estado aquello que debe hacer para evitar incumplir sus compromisos, distinguiendo entre obligaciones y no entre derechos. De modo que, podemos decir que hace aplicables los derechos.

Con el fin de caracterizar las obligaciones financieras en materia de derechos humanos, empezaremos con la posibilidad de considerarlas obligaciones de comportamiento o de resultado. En segundo lugar, determinaremos si se las puede caracterizar como autónomas o instrumentales. En tercer lugar, trataremos su consideración como instrumentos accesorios o principales. Y, finalmente, haremos una aproximación a quién debe considerarse como el titular del derecho que acompaña a estas obligaciones.

1.1. Obligaciones de comportamiento o de resultado.

Las obligaciones de los Estados Parte en una convención internacional, pueden –a modo general- clasificarse en obligaciones de comportamiento y obligaciones de resultado. Caracterizar las obligaciones financieras de los Estados en materia de derechos humanos como pertenecientes a uno u otro grupo puede servir *prima facie* para establecer los supuestos de incumplimiento – cuál es la prestación debida por el *sujeto pasivo* y qué puede esperar y exigir razonablemente el *sujeto activo*- y el régimen de responsabilidades²⁰⁷.

Explicado de manera general, en las obligaciones de resultado el deudor se compromete a asegurar un resultado concreto ; en las obligaciones de medios o comportamiento, el deudor se compromete únicamente a emplear los medios apropiados en la realización de la tarea para que el acreedor pueda conseguir el resultado (resultado no garantizado por el deudor). Por ejemplo, el médico no está obligado a conseguir el resultado de curar a su paciente sino a emplear para su curación todos los medios y atenciones que el estado de la ciencia médica contempla²⁰⁸.

207BLANCO PÉREZ-RUBIO, Lourdes. “Obligaciones de medios y obligaciones de resultado: ¿tiene relevancia jurídica su distinción?”, *Cuadernos de Derecho Transnacional*, octubre de 2014, vol.6, n°2, pp.50-74.

208 *Ibidem*, p. 52.

De manera más específica²⁰⁹:

- a) Obligación de medios. La prestación debida consiste en el despliegue de una actividad por parte del deudor, encaminada a proporcionar de forma mediata la satisfacción de un interés del acreedor. Una conducta diligente, a través de la cual, el deudor pone todos los medios que posibiliten al acreedor obtener el resultado esperado, pero que no está *in obligatione*.

La obligación de medios, también se conoce como de comportamiento, actividad o pura diligencia por algunos autores, definida como “*aquella por la cual el deudor se compromete solamente a hacer lo posible para procurar al acreedor la prestación que éste espera. No se compromete a procurarle, cueste lo que cueste, un resultado, sino a actuar diligentemente*”²¹⁰. Son obligaciones en que el actuar diligente del deudor es parte del objeto de la obligación. A modo de “*une obligation de s’efforcer*”²¹¹.

- b) Obligación de resultado. El deudor se obliga de manera directa o inmediata a satisfacer el interés del acreedor mediante la obtención de un resultado que está *in obligatione*. Su cumplimiento o no, ya no depende de la conducta diligente o negligente del deudor, sino de la obtención del resultado, siendo en cierto grado independiente de la diligencia empleada.

La obligación de resultado, es “*aquella (s) en la (s) que se es deudor de un resultado que el obligado se compromete a procurar cualesquiera que sean las dificultades que pueda encontrar; le cueste lo que le cueste, siendo responsable de la no obtención del mismo; salvo que se pruebe la fuerza mayor*”²¹² u otra causa de exclusión de la ilicitud como el estado de necesidad etc.

Algunas críticas formuladas a la distinción que venimos considerando, pueden servir al objeto de nuestro estudio. La más interesante es la que sostiene que toda obligación apunta a un resultado²¹³.

209 LOBATO GÓMEZ, J.M. *Contribución al estudio de la distinción entre obligaciones de medios y obligaciones de resultado*. Anuario de Derecho Civil, 1992, pp.651 y ss.

210 MORENO QUESADA, B. “Problemática de las obligaciones... op.cit pp.474 y ss.

211 DUPUY, Pierre-Marie. “Reviewing the Difficulties of Codification: On Ago’s Classification of Obligations of Means and Obligations of Result in Relation to State Responsibility”, *EJIL*, vol.10, n°2, 1999, pp.371-385.

212 MORENO QUESADA, B. “Problemática de las obligaciones de hacer”. *Revista de Derecho Privado*, 1976, pp.474 y ss.

213 REVECO U., Ricardo. *Obligaciones de resultado y obligaciones de medio*. Universidad de Chile, Escuela de Derecho. Apuntes en: <https://es.scribd.com/document/213105946/Obligaciones-de-Medio-y-de-Resultado> La

Los seguidores de esta crítica defienden que toda obligación de comportamiento supone al menos uno o más resultados intermedios y con ello, la obligación de medios, no es más que una sucesión de obligaciones de resultado.

Al mismo tiempo, toda obligación de resultado exige el empleo de ciertos medios para verse satisfecha, pues un resultado no puede alcanzarse sin un determinado comportamiento. Por lo que toda obligación de resultado exige un comportamiento diligente en su desarrollo que podría calificarse como de obligación de medio. (Sin olvidar que a pesar de darse dicho comportamiento, la obligación de resultado no se verá satisfecha si no es por la obtención del resultado específico o de uno equivalente).

En este sentido, la Comisión de Derecho Internacional ha señalado que: *“mientras por una parte se sostenía que el derecho internacional general facultaba a los Estados para elegir en el ámbito interno, se señalaba por la otra la tendencia cada vez mayor a incorporar los derechos humanos a la legislación nacional, la necesidad de regular internacionalmente ciertas infracciones en el campo de los derechos humanos (por ejemplo las desapariciones forzadas o involuntarias), la mundialización de ciertos valores democráticos y los esfuerzos conjuntos para promover el imperio del derecho habían restringido considerablemente la esfera en que los Estados eran libres de elegir los medios para el cumplimiento de sus obligaciones”*²¹⁴.

Podemos considerar que las obligaciones en materia de derechos humanos aúnan los caracteres de las obligaciones de medios o comportamiento y las obligaciones de resultado. Porque rara vez objetivos o resultados concretos no se han conseguido mediante obligaciones de conducta. Del mismo modo que, en materia de derechos humanos, los objetivos perseguidos no pueden conseguirse de cualquier manera, pues en la conducta que debe llevar a alcanzarlos, la diligencia

Comisión de Derecho Internacional, consideró que la distinción entre unas y otras obligaciones no debe oscurecer el hecho de que toda obligación internacional tiene un propósito- resultado a conseguir- incluidas las obligaciones de comportamiento. Al mismo tiempo, las obligaciones de resultado exigen cierta conducta por el Estado obligado. Según el parecer de la Comisión, la diferencia entre ambas tipologías está en que en la primera se le dice al Estado obligado cómo cumplirla en específico. Draft *articles on State Responsibility*, adoptados el 26 de julio de 1996 en la 48ª sesión de la Comisión de Derecho Internacional en su primera lectura. Párrafo 8 de comentarios al art.20, pp.133 y ss.(la traducción es propia)

214 Report of the International Law Commission on the work of its fifty-first session, 3 May-23 July 1999, Official Records of the General Assembly, Fifty-fourth session, Supplement No.10. Extract from the Yearbook of the International Law Commission, 1999, vol II (2). Traducción propia.

debida exige el respeto de las garantías en materia de derechos humanos reconocidas y aceptadas ampliamente por la comunidad internacional²¹⁵.

De otro lado, la combinación de ambas modalidades de obligación, hacen más sencilla la labor de monitorización del cumplimiento de sus obligaciones por parte de los Estados. Pues, así como las obligaciones de resultado permiten una evaluación ex post, las obligaciones de comportamiento permiten una evaluación durante su ejecución misma, lo que las dota de mayor eficacia y efectividad en su desarrollo.

A través de este enfoque, en el cumplimiento de las obligaciones financieras en materia de derechos humanos, se exige tanto cambios en la manera en la que se gestionan los asuntos públicos como la consecución de unos objetivos determinados. La disponibilidad de recursos y su uso final para la realización efectiva de los derechos humanos sería la última fase- si seguimos el esquema de la primera parte de este capítulo al estudiar las fases en que se va a garantizar un derecho-. El objetivo último a conseguir es la realización efectiva de los derechos humanos de todos los ciudadanos de un país. El comportamiento debido es todo aquello que debe hacerse para conseguir que eso sea una realidad²¹⁶. A través de un proceso que respete los derechos humanos en el ámbito del ingreso público y un ciclo presupuestario igualmente acorde con ellos, para que finalmente los derechos humanos sean una realidad.

De modo que, *“a government must not only do a whole range of things to respect, protect and fulfil ESC rights (obligations to conduct) but its actions must also result in the greater respect, protection and fulfilment of those rights²¹⁷.”*

Si lo trasladamos al plano de las generaciones de derechos, tradicionalmente, se ha afirmado que los derechos económicos, sociales y culturales entrañan obligaciones únicamente de comportamiento, al tiempo que los derechos civiles y políticos obligaciones de resultado.

Partiendo de que dicha distinción dista de tener significado o relevancia práctica en materia de derechos humanos, la consecuencia es en el primer caso que no importa el resultado puesto que

215 OBERTHÜR, Sebastian. “Towards a 2015 Paris Agreement: Obligations of Result, Obligations of Conduct- or Both?” en *International Workshop on Legal Aspects of the Paris Climate Change Agreement*, Brussels, 21 abril 2015. El fin no justifica los medios.

216 La obligación de conducta requiere del Estado recaudar ingresos, asignarlos y gastarlos a través de políticas y programas que han sido diseñados para hacer avanzar los derechos.

217 FUNDAR. *Dignity Counts: A guide to using Budget analysis to advance Human Rights*, International Budget Project and the International Human Rights Internship Program, 2004. p.22.

el Estado sólo está obligado a hacer aquello que considera que debe hacer sin importar el resultado y en el segundo caso la libertad o discrecionalidad del Estado para determinar los medios a través de los cuales va a conseguir este resultado²¹⁸

Uno de los medios es el Presupuesto- aunque se considere que los derechos civiles y políticos sólo requieren medidas legislativas y no tienen condicionantes presupuestarios-. Los Estados poseen libertad para elaborar sus presupuestos pero se ven limitados por determinados principios internacionales que forman parte del derecho internacional de los derechos humanos. Principios que dan prioridad a los derechos humanos y que podrían entrañar obligaciones de conducta: el uso del máximo de recursos disponibles, la progresividad y prohibición de regresividad y la no discriminación e igualdad.

En la Observación General No3 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de Naciones Unidas sobre “la índole de las obligaciones de los Estados”, a pesar de afirmarse que ambos tipos de obligación – de comportamiento y de resultado- se encuentran presentes en la realización de los derechos que protege, lo cierto es que no se realiza un desarrollo de las mismas.

Por algunos autores se afirma que en el caso de los derechos humanos, estamos ante obligaciones “híbridas”²¹⁹. Para otros, el concepto de la realización progresiva de los derechos exige que estas obligaciones sean tratadas como obligaciones de resultado, pues sugiere un proceso de implementación que dura en el tiempo y que no agota las obligaciones por el propio proceso.

En este punto, también existen argumentos de autores que defienden la tesis de que una tipología como la descrita no puede usarse en el caso de los derechos humanos. Puede resultar confuso usarla, y por ello es desechada como mecanismo de análisis de las obligaciones del Estado por algunos estudiosos en la materia²²⁰.

Es cierto que la definición por la Comisión de Derecho Internacional²²¹ de lo que debe entenderse por obligación de conducta y obligación de resultado, ha convertido sus

218 A modo de ejemplo, cabe recordar que la progresividad del sistema tributario se pide de todo, y en conjunto es progresivo aunque haya impuestos que sean confiscatorios. Ergo, ¿podría ser la progresividad requerida, una obligación de resultado-no importando que haya impuestos que no lo sean-?

219 SEPÚLVEDA, M.Magdalena. *The Nature of the Obligations under...* op.cit p.191.

220 *Ibidem*, pp.184-189.

221 Encontramos una definición de las obligaciones de conducta y resultado en los *Draft articles on State Responsibility*, adoptados el 26 de julio de 1996 en la 48ª sesión de la Comisión de Derecho Internacional en su

consideraciones en nociones comunes en el panorama internacional. Sin embargo, su definición en Derecho Internacional es menos precisa que en Derecho Civil, lo cual resta seguridad jurídica.

¿Puede usarse esta clasificación en materia de derechos humanos?

La problemática que plantea el uso de esta clasificación, reside en la dificultad de aseverar a cuál de las dos categorías pertenece una obligación en materia de derechos humanos, y en identificar cuándo ha habido una trasgresión de la misma.

Una vez llegados a este punto, y con el proceso de reflexión anterior, nos aventuramos a afirmar que las obligaciones financieras de los Estados en materia de derechos humanos, no son obligaciones de medio, ni de resultado.

1.2. Obligaciones autónomas o instrumentales.

En nuestra opinión, se trata de obligaciones instrumentales. Obligaciones no autónomas e instrumentales, condicionadas por la existencia de todo un articulado que regula el contenido necesario de los derechos humanos. No son autónomas o independientes porque su existencia viene condicionada por razón de la realización de los derechos. Son instrumentales porque efectivamente son uno de los medios/ instrumentos/ a través de los cuales implementar los derechos humanos.

Obligaciones instrumentales, formales y sustantivas. Obligaciones que derivan de la vigencia de los derechos y de la voluntad de protegerlos. El Presupuesto Público-como ley- es el marco formal que a través de una adecuada recaudación y gasto público-sustantiva o materialmente-

primera lectura. En primer lugar, obligaciones de conducta, artículo 20: “*Existe un incumplimiento por un Estado de una obligación internacional que requiere de una determinada conducta cuando la conducta del Estado no es conforme con la requerida por esa obligación*”. (“*There is a breach by a State of an international obligation requiring it to adopt a particular course of conduct when the conduct of that State is not in conformity with that required of it by that obligation*.”) La traducción es propia. En segundo lugar, obligaciones de resultado, artículo 21: “*Existe un incumplimiento por un Estado de una obligación internacional que requiere, a través de los medios de su elección, la consecución de un resultado específico si con su comportamiento el Estado no alcanza el resultado que le exige la obligación*”. (“*There is a breach by a State of an international obligation requiring it to achieve, by means of its own choice, a specified result if, by the conduct adopted, the State does not achieve the result required of it by that obligation*”). La traducción es propia. En los artículos definitivos sobre la Responsabilidad del Estado por hechos internacionalmente ilícitos, aprobados por la Resolución 56/83 de la Asamblea General de las Naciones Unidas, de 28 de enero de 2002, no se incluyeron estas definiciones. Tal vez el párrafo 17 de comentarios al art.20 resulta esclarecedor. En él, la CDI señala que reconocer la existencia de ambos tipos de obligación en atención a su naturaleza y la importancia de distinguirlas para determinar cuándo y cómo se produce su incumplimiento, no implica que sea necesario especificar en estos artículos el criterio que según el derecho internacional determina su distinción. (la traducción es propia)

permite el ejercicio de los derechos. De nada servirá tener normas presupuestarias o en general financieras justas si después no se aplican, o no se aplican correctamente.

El Presupuesto Público es el informe más importante de factibilidad económica del ordenamiento jurídico nacional. Con el Presupuesto decidimos en qué medida las normas, los programas y las políticas que las ponen en funcionamiento y las instituciones que las aplican tendrán recursos suficientes o adecuados para poderlo hacer de la manera apropiada. De manera que si las políticas públicas son las que concretan los derechos humanos, el Presupuesto es lo que dice qué se podrá hacer atendido el dinero que se posee, porque los derechos tienen un coste económico.

Así las cosas, no puede concebirse como una obligación adicional, sino como un instrumento para dotar de eficacia a la Convención y los derechos en ella protegidos. Esto es, no podemos considerar que la Convención está estableciendo un derecho a la adopción de las medidas apropiadas –entre ellas, financieras- y por ende, la no adopción de las mismas, en cuestiones relacionadas con los derechos reconocidos en este texto, no podría considerarse una violación de este precepto sino de los derechos humanos concomitantes²²². No puede invocarse en otros contextos, a pesar de su relevancia, puesto que se limita a los derechos considerados en ese concreto tratado.

En un intento de caracterizar esta particular obligación, utilizaremos la analogía o comparativa con la aplicación de los principios de igualdad y no discriminación²²³:

1º. En ambos casos, estamos ante obligaciones inmediatas para los Estados, pues deben asegurar que los derechos puedan ejercerse en igualdad de condiciones y sin discriminación de ninguna naturaleza y sin dilación deben adoptar medidas de manera inmediata, no configurándose esta obligación como una que pueda postergarse para un futuro- aunque admitamos que la realización de los derechos sea un proceso-.

222 Véase el punto 20 de la Observación General No9 del Comité de los Derechos del Niño sobre “los derechos de los niños con discapacidad”, en el que, bien por algún motivo sin posterior desarrollo, bien por un lapsus linguae, se habla de la necesaria inversión en infancia como un derecho.

223 Ha sido muy trabajada por el Tribunal Europeo de derechos humanos respecto al Convenio Europeo de derechos humanos y Libertades Fundamentales.

2°. Son componentes fundamentales del derecho internacional de los derechos humanos, pues se revelan esenciales para el disfrute y ejercicio de los derechos. De facto, son condiciones necesarias para su ejercicio²²⁴.

3°. Existe una interrelación entre ellas puesto que las medidas que deben adoptarse – también financieras- deben estar encaminadas a la consecución del pleno ejercicio de los derechos en condiciones equitativas, y en su articulación, deben responder a las máximas de igualdad y no discriminación.

4°. Los Estados están obligados a adoptar medidas. Pero esta previsión legal, sólo puede aplicarse en conjunción con los derechos protegidos- porque se adoptan medidas para algo-. Por ello, la omisión del deber jurídico de adoptar medidas para el disfrute de los derechos constituye una violación del derecho en cuestión²²⁵. La omisión del deber de adoptar, aplicar y vigilar los efectos de las leyes, políticas y programas, en lo que respecta a cada uno de los derechos, constituye una violación de ese derecho. Y lo mismo ocurre con la igualdad y la no discriminación en general²²⁶.

5°. Al tratar la igualdad en relación con el ejercicio de los derechos, la Observación General n° 16 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, considera que la manera más adecuada de hacer efectiva la igualdad y la no discriminación variará de un Estado a otro. Por consiguiente, cada Estado posee libertad para escoger los métodos que le permitirán cumplir con su obligación principal de garantizar los derechos²²⁷. Se infiere de ello, que se trata de una obligación instrumental para dotar de sustantividad a la obligación principal de realización de los derechos humanos.

El punto 7 de la Observación General N° 20 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales establece – y puede aplicarse de manera analógica-:

224 En su Observación General n°16, el Comité de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, considera que *la consecución de la igualdad debe entenderse como una obligación que se aplica de manera general a todos los derechos*, párr.22.

225 *Ibidem*, párr.40 y 41.

226 Aunque en los últimos tiempos, existe una discusión doctrinal acerca de su naturaleza de derecho autónomo. Materia que sobrepasa el contenido de nuestro trabajo, pero que dejamos apuntada aquí.

227 *Ibidem*, párr.32.

“La no discriminación es una obligación inmediata y de alcance general en el Pacto. El artículo 2.2 dispone que los Estados partes garantizarán el ejercicio de cada uno de los derechos económicos, sociales y culturales enunciados en el Pacto, sin discriminación alguna, y solo puede aplicarse en conjunción con esos derechos”

Del mismo modo, la obligación de invertir recursos de la manera adecuada para la realización de los derechos es una obligación inmediata-de adopción de medidas financieras en este caso- y alcanza todo el Pacto. Por lo que su previsión al principio de los tratados al hablar de las obligaciones para los Estados Parte no va a requerir ser repetida para cada uno de los derechos, ya que las medidas a adoptar deberán serlo de manera inmediata para asegurar todos los derechos. Sin distinción entre ellos y sin necesidad de que específicamente se diga que deben adoptarse en cada uno.

Podría tomarse como ejemplo también, el caso del Convenio Europeo de derechos humanos de 1950, que en su artículo 14 prevé que el disfrute de los derechos habrá de garantizarse sin discriminación. De ello, inferimos que es una provisión derivada, relativa a los derechos, que no podría invocarse su violación sino como condición de ejercicio de alguno de los derechos específicos.

El Tribunal Europeo de derechos humanos, posee abundante jurisprudencia sobre la no existencia independiente de un derecho a la igualdad. Según la cual, sólo podrá alegarse en combinación con los derechos reconocidos en el Convenio²²⁸. El derecho a la no discriminación es entendido en consecuencia, como un derecho relacional, como si el art.14 fuese una parte integrante de cada uno de los artículos del Convenio²²⁹. Lo mismo ocurre con la obligación de invertir recursos, puesto que todo derecho cuesta dinero y por esta razón, dicha obligación permea el contenido de cada uno de ellos. Sin entenderse como algo añadido, sino como una parte de los derechos.

Adicionalmente, el sistema africano de derechos humanos, posee una clase de obligaciones que entiende como correlativas a los derechos. Categoría en la que podríamos enmarcar las

228 Véase CARMONA CUENCIA, Encarna. “La prohibición de discriminación (art.14 CEDH y Protocolo 12)” en GARCÍA ROCA, Javier y SANTOLAYA, Pablo (coord.) *La Europa de los Derechos. El Convenio Europeo de derechos humanos*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2009, pp.737-765.

229 Véase algunos ejemplos como: el caso Sindicato Nacional de Policía Belga contra Bélgica de 27 de octubre de 1975, el caso Marckx contra Bélgica de 13 de junio de 1979 o el caso Karl-Heinz Schmidt contra Alemania de 18 de julio de 1994, entre otros. Sobrepasa el objetivo de este estudio el abundante trabajo realizado por distintos órganos judiciales y de tratados en la cuestión de determinar si la igualdad es o no un derecho autónomo. De manera que tan sólo se toman aquellos argumentos o cuestiones que interesan para nuestro razonamiento, respetando el resto de las consideraciones existentes al respecto.

obligaciones financieras de los Estados²³⁰. Puesto que en esencia, se trata de un “*mandate to undertake measures only in so far as the rights set out in the respective human rights instruments are concerned*”²³¹. Es decir, la obligación de adoptar las medidas generales de aplicación de los tratados de derechos humanos, entre ellas las medidas financieras, es una obligación que sólo tiene sentido y vigencia si es puesta en relación con los derechos que protege el tratado que se ha ratificado y para la realización de los cuales se han de adoptar.

Encontramos otra muestra de la naturaleza instrumental de las obligaciones financieras en materia de derechos humanos en los artículos que versan sobre el contenido de los informes que los Estados Parte han de presentar a los correspondientes órganos de tratados.

Así por ejemplo: el artículo 44 de la Convención de los Derechos del Niño prevé que deben presentar un informe en el que se evidencien las medidas que se han adoptado para dar efecto a los derechos reconocidos. Más específicamente, el artículo 35 de la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, prevé que en el informe oportuno deberá quedar constancia de las medidas que se hayan adoptado para cumplir con las obligaciones. En el art.40 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, se prevé que el informe refleje las disposiciones adoptadas que den efecto a los derechos reconocidos en el Pacto. En el art.16 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, queda establecido que deben presentarse informes sobre las medidas adoptadas para asegurar el respeto de los derechos.

Esto es como decir que la disponibilidad y el uso de los recursos necesarios- junto con el amplio abanico de medidas legislativas, administrativas etc. que deben adoptarse -, derivan en una condición necesaria para la realización de los derechos o para permitir que estos tengan efecto. De manera que, los Estados Parte, al presentar sus informes, tienen igualmente que informar sobre sus avances en esta materia, tratada como uno de los instrumentos que deben usarse para la plena efectividad de los derechos.

230 Véase BUERGENTHAL, Thomas. *International Human Rights in a nutshell*. West Publishing Company, St. Paul, Minnesota.

231 WEIWEI, Li. *Equality and Non-Discrimination under International Human Rights Law*. Norwegian Centre for Human Rights, University of Oslo, Norway, 2004, p.17.

En definitiva, las medidas presupuestarias en materia de derechos humanos constituyen una obligación instrumental- formal y sustantiva-, que actúa en los 3 niveles en los que se exige la adopción de medidas²³²:

- a) *Respeto*. Los Estados Parte deben abstenerse de imponer mecanismos recaudatorios que denieguen o pongan en peligro la efectividad de los derechos y de utilizar en otros contextos los recursos presupuestarios previstos para la realización de los derechos. Teniendo en cuenta que deben prescindir de aprobar leyes, programas o políticas que no sean conformes con la vigencia de los derechos y que posean carácter regresivo. Deben por tanto, abstenerse de adoptar medidas arbitrarias o ajenas por no tener en consideración las necesidades reales de las personas bajo su jurisdicción²³³.
- b) *Protección*. Los Estados Parte deben adoptar medidas directamente encaminadas a la realización de los derechos. Si hemos considerado como parte integrante de los derechos el dinero que cuesta realizarlos, y que todos los derechos tienen un coste económico, será imprescindible que su vigencia o la posibilidad de ejercerlos- por cualquier persona- no se hagan depender de las decisiones presupuestarias del gobierno de turno. De esta manera, se estarán protegiendo los derechos. En este punto, poseen además una obligación de controlar o supervisar la conducta de todo aquél que forma parte integrante de los distintos niveles de las Administraciones Públicas a la hora de programar el uso o de gastar recursos públicos. Adoptarán medidas para prevenir y en su caso combatir la elusión y evasión fiscal así como la corrupción, reforzando el imperio de la ley. Y utilizarán una perspectiva de derechos en la formulación, aprobación y ejecución de los presupuestos públicos- dando a los derechos la prioridad que merecen-. Asimismo, serán responsables de la actuación de las organizaciones financieras internacionales ad intra y ad extra²³⁴. Cuando un Estado que es miembro de un organismo internacional de financiación participa en la votación para prestar dinero a otro Estado- o cuando es prestatario directamente-, debe tener en cuenta que las condiciones que se exijan permitan proteger los derechos de la población y no los

232 La autora se ha inspirado en el contenido de la Observación General No16 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales sobre “La igualdad de derechos del hombre y la mujer al disfrute de los derechos económicos, sociales y culturales. (art.3 PIDESC)”, de 11 de agosto de 2005. E/C.16/2005/4.

233 Reflejo de un Estado Democrático.

234 Reflejo de un Estado de Derecho.

condenen a desaparecer. Las obligaciones del Estado en materia de derechos humanos le siguen dentro y fuera de su jurisdicción.

- c) *Cumplimiento*. Adoptarán medidas para la plena efectividad de los derechos, capacitando a administradores y administrados en derechos humanos- también a aquellos que tienen tareas típicamente financieras- y procurando la participación ciudadana. Adoptarán medidas específicas para determinados colectivos que aseguren que todos puedan ejercer los derechos, de modo que realmente el Estado cumpla con sus obligaciones en materia de derechos humanos. Llevarán a cabo una recaudación fiscal justa, suficiente y sostenible, respetuosa con los derechos humanos, y ejecutarán las asignaciones previstas en las distintas partidas presupuestarias de manera eficaz y eficiente. Asimismo, desarrollarán una importante tarea de supervisión y monitoreo para asegurar el cumplimiento, e intervendrán al detectar las desigualdades. Esto es, facilitarán y proveerán²³⁵. Es decir, la obligación de invertir debe dar cumplimiento a los derechos, y esto supone por ejemplo que el máximo de recursos disponibles no sólo se refiere a su puesta a disposición sino también a su uso efectivo.

Resulta una obviedad afirmar que deben adoptarse medidas para la efectividad de los derechos. Entonces, ¿por qué ponerlo expresamente en un artículo y en las disposiciones iniciales “comunes” a todo el instrumento? Al utilizar expresiones como “se adoptarán medidas” etc. a lo largo del contenido del texto convencional, se está haciendo una referencia a aquellas enumeradas de manera no exhaustiva en los primeros artículos sin reiterarlas en cada caso, y esperando a su concreción a posteriori y específica para cada caso. Es necesario este artículo, al igual que para la igualdad y la no discriminación, con el fin de reafirmar la necesidad y la no opción respecto a adoptar estas medidas.

El tratado de que se trate, con el artículo 4, o el 2 etc. no crea el derecho a que se adopten medidas sino que supone un recordatorio al Estado y explicita su compromiso con la adopción de medidas para que los derechos que el convenio protege sean una realidad.

Tras considerar las obligaciones financieras como obligaciones instrumentales, pasaremos a determinar en el siguiente apartado si se trata de un instrumento principal o accesorio.

235 Reflejo de un Estado Social. Cabe plantear aquí un cuarto nivel en que actúa este principio, para quién escribe uno de los más relevantes, el de la promoción. Pongamos el caso que recientemente ha llegado a conocimiento de quién redacta estas líneas de un programa de alimentación infantil en Perú. Tras el continuo reclamo de la ciudadanía porque fuese implementado, finalmente nadie lo utilizó. Se descubrió que nadie tenía conocimiento de su existencia y su puesta en funcionamiento. El Estado peruano, como consecuencia, fue ineficiente e ineficaz.

1.3. Instrumento principal o accesorio.

Si tomamos como acertada la premisa de que estamos ante una obligación instrumental, entonces cabe que nos planteemos si se trata del instrumento principal que de no ser empleado vacía de contenido los derechos o en su caso resulta un instrumento accesorio.

A priori, hemos de considerar que de no adoptarse las correspondientes medidas económicas y financieras de cara a la realización de los derechos humanos, éstos tan sólo quedarían asegurados formalmente, en tanto en cuanto existiera un sistema legal que los protegiera de manera adecuada. Pero, en esencia, no tendrían contenido material o sustantividad. La razón la encontramos en las distintas etapas que sigue la implementación nacional efectiva de un derecho reconocido en un tratado. Y es que, a pesar de que debe contar con una concreción normativa e institucional en su ejecución y al margen de que las políticas que se articulen sean adecuadas desde la perspectiva de la efectividad de los derechos-y respetuosa con ellos-, todo este entramado en mayor o menor medida necesitará recursos. La práctica ha dejado constancia de que si los derechos no tienen un reflejo en el Presupuesto, no existen como tales. Y que cuando no se recauda y gasta adecuadamente, los derechos sólo se garantizan formalmente. Una normativa presupuestaria y un Presupuesto adecuado son la garantía de la factibilidad económica de los derechos que un Estado reconoce.

Sin embargo, son muchas las medidas a adoptar que van a determinar que los derechos puedan ejercerse, porque con dinero pero sin buenas leyes o políticas no tendremos en qué invertir esos recursos para realizar los derechos. La cuestión inicial, como consecuencia, y la respuesta a si es un instrumento principal o accesorio, debe ser respondida afirmando que ni lo uno ni lo otro. La justificación está en que dependerá del caso concreto, cualquiera de las medidas/instrumentos para la efectividad de un derecho pueden ser principales o accesorios dependiendo de las circunstancias. Como ejemplo, si el derecho a la educación de los niños con discapacidad no está reconocido por un Estado a nivel formal y el Estado tiene disponibilidad presupuestaria, poco se podrá hacer porque en ningún caso formará parte de sus partidas la inversión en la educación inclusiva. El reconocimiento formal de ese derecho sería el instrumento principal en este caso y el dinero tan sólo accesorio. Ahora bien, en otro ejemplo, si en un Estado existe una gran tradición normativa de reconocimiento formal de los derechos y buenas políticas o programas para aplicar pero existe un elevado grado de evasión fiscal y

corrupción, la ausencia de una recaudación e inversión adecuada- el instrumento financiero- se vuelve principal para conseguir el objetivo de realizar los derechos reconocidos formalmente.

Como toda obligación, posee un derecho correlativo. En el siguiente apartado, trataremos de determinar su titularidad.

1.4. Titularidad del derecho que acompaña a la obligación.

En otro orden de cosas, toda obligación posee un correlativo derecho. De modo que, ¿quién es el titular de este derecho?

Se trata de una obligación vis-à-vis con el ciudadano, que cuanto menos debe traducirse en su posibilidad de contar con información oportuna, comprensible y útil, y con su participación en todo caso²³⁶.

A medida que la salvaguardia de los derechos humanos se ha internacionalizado, los Estados encuentran en su camino la obligación de equiparse debidamente para dar efecto a los tratados de derechos humanos. Con este objetivo, los Estados deben adoptar las medidas que resulten necesarias, como reflejo de un principio básico de la responsabilidad internacional y de un comportamiento que sigue el principio de *pacta sunt servanda*. Ningún Estado puede invocar dificultades de derecho interno para evadirse de sus obligaciones internacionales. Estas medidas, también incluyen las medidas financieras que resulten necesarias, adecuadas y apropiadas.

En nuestro trabajo consideraremos de idéntica trascendencia, el respeto, promoción y protección de los derechos humanos como objetivo a través del Presupuesto y el hecho de que tanto el sistema tributario – vertiente de recaudación- como el ciclo presupuestario, respeten las normas y los estándares del Derecho Internacional de los derechos humanos. En sus dos vertientes de ingreso y gasto público puesto que de poco servirá invertir en educación o en salud si el dinero que usamos se ha recaudado sin respetar los derechos.

2. El Presupuesto y los derechos humanos.

Este apartado, pretende ser la antesala del estudio del ingreso público y el gasto público desde dos perspectivas. La primera dota de una perspectiva financiera a las normas de derechos

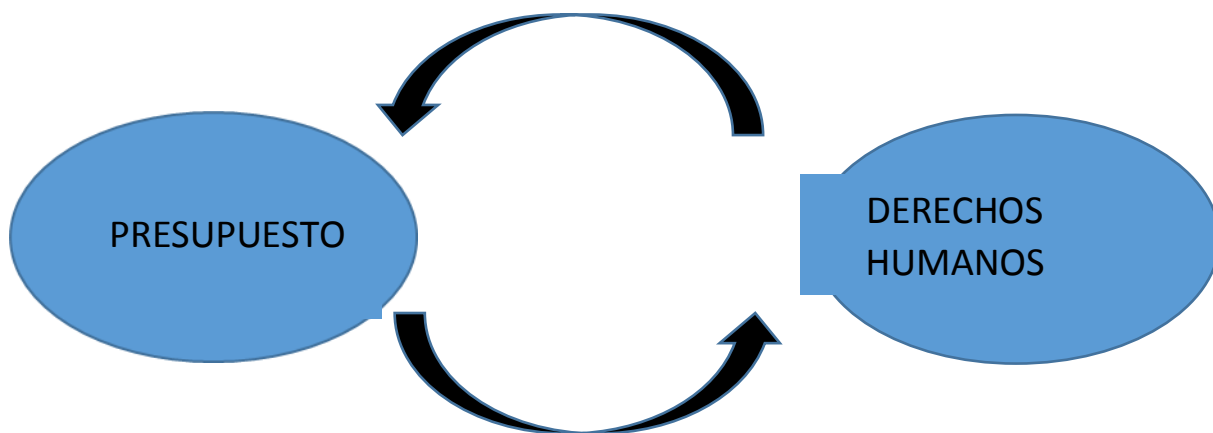
236 Véase CANÇADO TRINDADE, Antônio A. *La interacción entre el Derecho Internacional y el Derecho Interno en la protección de los derechos humanos*, vLex, 2014 pp.271-317.

humanos, la segunda estudia las normas financieras desde una perspectiva de derechos humanos. La razón por la cual se hace este apartado previamente, reside en que tradicionalmente han sido dos cuestiones que en poco o en nada se han estudiado de manera conjunta. Y por ello, intentamos en este punto de nuestro trabajo dar muestra al lector del vínculo existente entre ambas realidades históricamente separadas.

El Presupuesto, como documento más relevante y de mayor incidencia en la política económica y social de un Estado, es la traducción a números de la viabilidad o factibilidad económica de los derechos para un determinado periodo de tiempo. Pero, requiere un cambio de perspectiva. Desde la posibilidad de hacerlos realidad hasta la obligatoriedad de que lo sean en un periodo más o menos largo. ¿Pero, cómo podemos insertar el elemento derechos humanos en el ciclo presupuestario?

Tratar de enclavar dicha perspectiva no sólo implica que deba considerarse como uno de los objetivos del Presupuesto- a través de los institutos financieros de ingreso y gasto público - debe ser la realización de los derechos humanos, sino que además supondrá el respeto por sus reglas jurídicas y principios a lo largo del ciclo presupuestario.

Pero, ¿cuál es el papel que posee el Presupuesto como herramienta para la garantía de los derechos, y cuál es el papel de los derechos en la teoría del Presupuesto?



Dos son las teorías que hasta ahora han tratado de unir ambas esferas. Teorías que suponen dos posiciones extremas²³⁷:

237CHAPARRO HERNÁNDEZ, Sergio Raúl. *Presupuesto, derechos humanos y control judicial. Una oportunidad para la convergencia entre constitucionalismo y hacienda pública*, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá (Colombia), 2014 pp.8 y ss.

- De un lado, la teoría del *garantismo abstracto*, que subestima la relación instrumental entre ellas, pues desconoce cómo garantizarlos más allá de su reconocimiento formal-por ello es un garantismo abstracto, porque no concretan cómo garantizarlos hasta el punto que desean hacerlo-. Los derechos se financian con recursos públicos y no importa de dónde haya que sacarlos puesto que son absolutos- esto supone que según esta teoría siempre han de garantizarse por completo-. El Estado queda obligado a costear la satisfacción de todos ellos al mismo tiempo, no admitiendo justificación financiera alguna para no hacerlo ,ni siquiera para aquello que rebasa su contenido esencial- aunque por el momento sus partidarios no han explicado cómo-. De no conseguirlo, la razón habrá que buscarla en una negligencia administrativa, en la falta de voluntad de la clase política etc.

Su único argumento es el de la literalidad de la norma que reconoce y protege los derechos, y al mismo tiempo es la única herramienta que conocen para su realización. Un ejemplo de un Estado que adopta esta teoría para sus inversiones sería aquél situación que asigna recursos presupuestarios a determinadas ayudas de transporte escolar, cuando existe escasez de plazas de matrícula en un determinado territorio. Posponiendo la inversión en aquello que es de inmediato cumplimiento, la universalidad del acceso a la educación.

El garantismo abstracto olvida que debe distinguirse entre el núcleo esencial o el nivel esencial de satisfacción de los derechos- gobernado por las obligaciones inmediatas- y el nivel aceptable en cada coyuntura, como el grado en que un Estado estaría dispuesto a proteger un derecho dadas distintas situaciones financieras que deben seguir los principios del máximo de recursos disponibles y la realización progresiva de los derechos.

- De otro lado, el *reduccionismo fiscal*. Según esta teoría, los costes económicos de garantizar los derechos, constituyen una razón esgrimible válidamente para justificar la falta de inversión- inclusive en su nivel esencial-. Los derechos quedan convertidos en aspiraciones legítimas para la época en la que la solvencia económica de las arcas del Estado es mayor y lo permite. Entretanto se hará lo que se pueda con lo que se tiene, sin priorizar, obviando la relación entre el ingreso público y el gasto público, la factibilidad económica y la realidad de los derechos humanos. En definitiva y siguiendo las teorías sobre el contrato social, se habría de modular el contrato en su contenido a fin de ajustarlo a las posibilidades de la situación fiscal existente²³⁸.

238Ídem, pp.25 y ss.

En definitiva, cuando intentamos crear el marco de garantía de los derechos y lo dotamos de cobertura constitucional, al mismo tiempo creamos argumentos que socialmente hemos admitido como válidos para que el Estado pueda dispensarse de realizar inversiones – lo que negaría el garantismo abstracto- y argumentos que consideramos inadmisibles para no proteger los derechos – lo que ignoraría el reduccionismo fiscal extremo-.

Ciertamente, desde una perspectiva de derechos humanos encontramos la mejor solución en una combinación. Pues, si bien es cierto que los derechos son sostenidos financieramente a través del Erario Público, y que el gasto público encuentra su razón de ser en dotar de viabilidad económica a los derechos tras haber detraído las cantidades pertinentes de las economías familiares – aunque no únicamente-, también es cierto que habrá que encontrar un equilibrio entre la garantía de los derechos y la necesidad de tener en cuenta la situación financiera estatal. No podemos reducir todo a números, pero tampoco podemos reducirlo todo a derechos. Será necesario este cambio de perspectiva por cuanto ha quedado demostrado que la aplicación de los mecanismos democráticos en nuestras sociedades, tal y cómo se plantea hoy día, no asegura que la decisión última sobre la asignación de recursos sea justa.

Todos los derechos van a necesitar recursos para ser una realidad. En este sentido, hablar de derechos en sentido positivo o negativo – distinguiéndolos según requieran o no de la aplicación de dinero-carece de significado puesto que todos requieren de una inversión en recursos y en el proceso que lleva a estos gastos, encontramos una actividad estatal efectiva. Así las cosas, quedaría superada la visión de los derechos como muros erigidos contra el Estado, a menos que obviásemos que en su construcción ha existido cierta contribución pública, que además no puede ser sustituida²³⁹.

Esto es, “*la eficacia de los derechos depende más del flujo de dinero para financiarlos que de la tinta indeleble de las constituciones*”²⁴⁰.

En los siguientes apartados, se estudiarán las dos caras del Presupuesto Público, el ingreso y el gasto público desde y para los derechos humanos. Porque no será suficiente con recaudar y gastar con el objetivo de realizar los derechos humanos sino que será igualmente necesario el respeto de sus reglas y principios a lo largo de todo su procedimiento.

239 HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights. Why Liberty depends on Taxes*, W.W.Norton, 2000, p.252.

240 CHAPARRO HERNÁNDEZ, Sergio Raúl. *Presupuesto...* op.cit p.17.

PARTE SEGUNDA. Ingreso público y derechos humanos. El sistema impositivo desde y para los derechos humanos.

En la segunda parte de este trabajo de investigación y tras la constatación de la existencia de obligaciones financieras para los Estados en materia de derechos humanos- y su naturaleza-, nos detendremos en el estudio de una de las partes del Presupuesto Público: el ingreso. Una de las dos caras de la moneda de la inversión pública, normalmente estudiada desde la perspectiva financiera en exclusiva.

En primer lugar, en el capítulo tercero, será imprescindible estudiar los principios financieros que rigen el sistema de ingresos de un Estado; teniendo en cuenta la heterogeneidad existente y la necesidad de adaptar las conclusiones al sistema escogido. Para este estudio, de entre los diferentes tributos, tomaremos el impuesto como principal mecanismo de recaudación y analizaremos los principios tributarios desde la perspectiva de los derechos humanos.

En segundo lugar, en el capítulo cuarto, estudiaremos como los principios de derechos humanos pueden incluirse dentro del sistema impositivo, usando el impuesto como herramienta de transformación social. Todo ello con la finalidad de que la sinergia entre ambas disciplinas dé como resultado unos impuestos con capacidad de transformación social, que respetan los estándares y reglas internacionales de derechos humanos en su recaudación y que buscan entre sus fines la realización de los derechos de todos.

Capítulo tercero. El ingreso público y los derechos humanos.

Introducción

“Los ingresos tributarios son el instrumento más importante, fiable y sostenible para que los Estados destinen recursos dirigidos al cumplimiento de sus obligaciones de derechos humanos de manera suficiente, equitativa y responsable. Del mismo modo, la realización de todos los derechos humanos es una razón de ser fundamental de los gobiernos. Es a través del respeto, la protección y el cumplimiento de los derechos civiles, políticos, económicos, sociales, culturales y ambientales que el Estado adquiere legitimidad para recaudar impuestos”²⁴¹”.

Cómo afirmábamos en el anterior capítulo de este trabajo, el estudio de las obligaciones financieras que en materia de derechos humanos asume un Estado con la ratificación de los instrumentos internacionales, exige la toma en consideración tanto de la esfera del ingreso público como de la del gasto público, pues ambas constituyen las dos caras de una misma moneda.

Resulta fundamental que una vez que el Estado ha asumido sus compromisos internacionales, los ha trasladado a su sistema legal y ha planeado programas y políticas para hacerlos una realidad, también se provea de los recursos necesarios para su implementación efectiva. Hasta tal punto, que la falta de recursos estaría minando las posibilidades de éxito de una acción pública correctamente programada. Cada programa o política pública debe ser financiada con el monto de recursos que requiere, pero estos fondos no podrán ser recaudados a cualquier precio. No se puede perseguir la realización de los derechos humanos, si en el proceso para conseguir los recursos económicos necesarios no se respetan los principios y normas de derechos humanos. Ésta es una cuestión de coherencia.

En este sentido, el Estado Parte se vería vinculado por la necesidad de recabar los recursos necesarios. Y del mismo modo, por la obligatoriedad de recaudar dichos recursos de manera respetuosa con los derechos humanos, en la cantidad necesaria y adecuada para el fin, entre otros, de la realización de los derechos humanos.

El estudio desconectado del ingreso y el gasto público posiciona estas dos realidades demasiado separadas, cuando en realidad son las dos orillas de una única actividad financiera²⁴². Cuando

241 *Declaración de Lima sobre Justicia Fiscal y derechos humanos*. La Declaración de Lima surge de la Reunión Internacional de la Estrategia, “*Avanzando la Justicia Fiscal a través de los derechos humanos*,” celebrada en Lima, Perú, en el 2015, convocada 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).

242 MERINO ANTIGÜEDAD, José María. *Maestro, ¿es lícito pagar tributos al César?*, Dykinson, Madrid, 2002, pp.22-23.

de facto, el Presupuesto, que reúne ingreso y gasto público en un único documento, es el representante por excelencia de que la actividad financiera de un Estado es única y conecta ambas esferas.

Esta cuestión exige ser tratada hoy día si cabe más, puesto que la complejidad en la imposición y sus normas, y la creciente pérdida de control real sobre la medida en que crece, se gasta o no el gasto público, caracterizan generalmente la actividad financiera de los países.

Se dice que el origen del tributo, como fuente del ingreso público, se remonta a los tiempos en los que el vencido pagaba al vencedor en una contienda bélica, una determinada cantidad de dinero. Y ello era considerado como un acto de humillación y de sumisión al vencedor. Así como también era la cantidad de dinero o el pago en especie que el vasallo hacía al señor a cambio de su protección y servía para financiar al ejército²⁴³.

El Derecho Tributario moderno encuentra su origen como disciplina jurídica en la Ordenanza Tributaria Alemana²⁴⁴ de 1919 y la doctrina derivada de ella. En el artículo número cuatro de esta norma, se preveía por primera vez, que “*en la interpretación de las normas fiscales, se deberá tener en cuenta su fin, su significado económico y el desenvolvimiento de las circunstancias que las acompañan*”. Con preceptos como éste, nace la doctrina de la realidad económica. Doctrina que considera que la tributación debe desligarse de las rigideces del Derecho Civil y debe aplicarse atendidas las circunstancias que el mismo artículo enumera. Es decir, la finalidad básica que fundamenta la imposición es la de obtener ingresos, pero en su tránsito y proceso de juridificación desde una relación de poder a una relación de Derecho, habrá que establecer unas normas y principios que respeten los derechos del ciudadano y digan cuánto y quién debe pagar qué. Esto es, el instituto del tributo quedará sometido a unas reglas mediante las cuales el ciudadano cumplirá con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Y a su vez, estas reglas actuarán como garantía y límite a la potestad tributaria pública²⁴⁵.

243 Thomas Hobbes, en su obra *el Leviatán*, de 1651 consideraba que era el precio que se pagaba por obtener la protección del Estado. “*For the impositions that are laid on the people by the sovereign power are nothing else but the wages due to them that hold the public sword, to defend private men in the exercise of their several trades and callings*”. HOBBS, Thomas. *Del Leviatán de Hobbes*, Publicaciones O.S.A, 1999.

244 R.A.O en sus siglas alemanas – *Reichsabgabenordnung*-.

245 TORREALBA NAVAS, Adrián. *Derecho Tributario: Introducción*, p.1 y ss. Campus Virtual Hacendario. Puede verse en : <http://campusvirtual.hacienda.go.cr/Recursos/Global/Recurso0000248/Derecho%20Tributario%20Concepto%20y%20Contenido.pdf> , u.v. 19/12/2016

El sistema inicial que consideraba los ingresos como una concesión, requirió cambios a medida que el Estado fue incrementando su actividad y sus fines. Porque la vida política requería medios económicos crecientes y que afloraran de manera puntual del Tesoro Público. En lo sucesivo, los tributos no serían más concesiones de recursos, pues se obligaría al ciudadano a realizar determinadas prestaciones pecuniarias al Estado, bastando con concurrir el hecho imponible. Desde ese momento, el estado de ingresos es una mera previsión en los Presupuestos. Y por la desconexión existente entre ingreso y gasto público, entre otros motivos, ha aumentado la percepción ciudadana de realizar aportaciones a fondo perdido.

Si de nuevo se busca un punto de conexión entre la realidad del ingreso y el gasto público, éste se encuentra en la trascendencia que poseen sobre el día a día del ciudadano tanto los impuestos, como fuente principal de los ingresos públicos, como los gastos programados.

Estudiar ambas esferas desde una perspectiva de derechos humanos permitirá evitar la situación en la que se autorizan como justos gastos públicos que no pueden financiarse razonablemente, y que sean establecidos como justos impuestos cuya recaudación se gasta ineficientemente o se despilfarra aunque se recauden respetando la capacidad económica del ciudadano.

Esto es como decir, por ejemplo, que no basta con que el Estado articule actividades de promoción de los derechos humanos, como las políticas y estrategias de lucha contra la discriminación y destine recursos a ello. Sino que será necesario, con la misma intensidad, que los recursos se recauden de una manera no discriminatoria e igualmente no bastará que se recaude de una manera no discriminatoria si las políticas y estrategias que se articulan con esos recursos sí son discriminatorias.

En este capítulo se tratará la esfera del ingreso público. Un aspecto poco o nada considerado en la agenda de los derechos humanos, pero que como veremos constituye una realidad que contiene herramientas valiosas para fortalecer la situación de los derechos humanos y mejorar las condiciones de vida de las personas.

Atendida la función tradicionalmente atribuida a los ingresos públicos —recaudar—, afirmar que los tributos tienen una función extra fiscal, afrontará dos problemas: deberemos encontrar una definición precisa de esa extra fiscalidad y corremos el riesgo de reducirlo a todo uso de los tributos que se aleje de esa función meramente recaudatoria²⁴⁶.

246 CASADO OLLERO, G. “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, ISSN 0484-6885, Vol. 41, N° 213, 1991, págs. 455-512. Esta afirmación se hace aquí porque quizás

Sin embargo, debe aclararse que distinguir la función puramente fiscal de la extra fiscal, no posee sentido, ya que los tributos nunca responden a una función meramente fiscal. Aunque puede parecerlo, porque se reducen a recaudar, sus efectos nos demuestran lo contrario. Los desencadenantes y las consecuencias de los tributos no son meramente fiscales. La función fiscal y la que podríamos denominar extra fiscal, constituyen dos fenómenos de una misma realidad²⁴⁷.

Para realizar el análisis partiremos del concepto de ingreso público²⁴⁸. A continuación, estudiaremos las funciones que desde una perspectiva de derechos humanos pueden atribuirse a los impuestos como herramienta de transformación social. Con este fin, y desde una perspectiva de derechos humanos, analizaremos las tres funciones básicas que se le atribuyen al impuesto desde esta óptica: la generación de ingresos públicos para la realización de los derechos; la consecución de mayores cuotas de igualdad y lucha contra la discriminación y el fortalecimiento de la gobernanza y la responsabilidad.

Dentro de cada una de estas funciones, analizaremos los principios tributarios que en su aplicación condicionan la mayor o menor intensidad con que estas funciones pueden cumplirse. Interpretados de manera acorde y combinados con los principios y normas de derechos humanos.

hablar de derechos humanos e impuestos puede llevar al lector a pensar que aquí va a hablarse de la función extra fiscal de los impuestos en exclusiva. Pero, desde el primer momento se debe precisar que no es ésta la función de este trabajo.

247 *Ibidem*. p.456.

248 Tomando como partida las diferencias que pueden existir entre los distintos sistemas tributarios de los países. De facto, pueden no poseer un sistema impositivo y sus ingresos públicos pueden tan sólo provenir de los recursos naturales del país en cuestión. A pesar de ello, sea cual fuere el mecanismo o la fuente de su recaudación, ésta debe perseguir la realización de los derechos y ser respetuosa con las normas y principios de derechos humanos en cualquier circunstancia.

1. Los ingresos públicos²⁴⁹.

Los ingresos públicos son un conjunto heterogéneo y más o menos amplio de recursos que un Estado obtiene del sistema económico con el fin de cubrir financieramente sus intervenciones. En esencia, se trata de un conjunto de instituciones jurídico-económicas, de entre las que destaca hoy, por regla general, el impuesto, como el componente principal, cuantitativamente considerado, del ingreso público.

Los tributos, dentro de los ingresos públicos y como categoría en la que clasificamos al impuesto, han sido definidos como aquellas prestaciones coactivas en las que por encima de cualquier otra función, prevalece la finalidad de dar cobertura a la actividad pública. Éste es su fundamento y principal razón de ser, que de facto le da nombre, pues *tribuere* es contribuir, como cooperar o concurrir con otros en el logro de un fin en común. De hecho, originariamente significaba repartir entre las tribus, que eran cada una de las tres asociaciones de linajes formadas por las familias que desde la fundación de Roma eran consideradas romanas.

Aspecto curioso a considerar en este punto, es que históricamente y hasta principios del siglo XX, los impuestos en sentido estricto eran las cantidades que se pagaban por un pueblo sometido a algún tipo de yugo, mientras que la contribución – que daría significado a la palabra tributo- era aquello que un pueblo libre y soberano pagaba, interviniendo en su fijación y su aplicación.

Son tributos: las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos. De entre ellos, estudiaremos el potencial de los impuestos como una herramienta valiosa para la realización de los derechos humanos, por ser, por regla general, la mayor fuente de ingresos públicos para el Estado.

249 En general, véanse : <http://ocw.uv.es/ciencias-sociales-y-juridicas/derecho-financiero-y-tributario-i/3leccion2df.pdf>, u.v. 10/3/2016; MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo et.al, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 2015; Plataforma virtual de la Dirección General de Tributos;<http://derecho.isipedia.com/segundo/derecho-financiero-y-tributario-i/12-los-ingresos-publicos-los-tributos>, u.v. 10/3/2016;CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, Ed. Civitas, 4ª edición, Madrid, 1985;MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos, 6ª edición, Madrid 1995; PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Ed. Civitas, 5ª edición, Madrid, 1995;RODRÍGUEZ BEREJOO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976;SAÍNZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero*, T. 1, vol. I, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1977.

Con carácter general, consideramos que son tres los elementos que definen los ingresos públicos:

- El **primero**, sería que siempre se trata de *una suma de dinero* a pesar de que en ocasiones pueda cuantificarse en dinero pero después se haga efectivo en especie²⁵⁰.

- El **segundo** sería que es percibida por un *ente público*. Como tal, el titular es un ente público pero sabemos que ello no determina el régimen jurídico aplicable, pues pueden ser aplicables normas de Derecho Privado.

- El **tercero** y último elemento, es que su *objetivo esencial es la financiación del gasto público*. En este punto, la necesidad de recabar ingresos públicos se justifica por la necesidad de dar cobertura económica a los gastos públicos. Sin embargo, los ingresos públicos se utilizan en ocasiones con finalidades de política económica tales como dotar de liquidez al sistema monetario para frenar las tendencias inflacionistas. De ser fieles a esta consideración, sólo estaremos ante un ingreso público si el Ente que lo recibe posee plena disponibilidad sobre él para afectarlo a los fines perseguidos.

2. El ingreso público desde la perspectiva de los derechos humanos.

Tras esta introducción, alguien podría plantearse, ¿por qué tratar los ingresos públicos desde una perspectiva de derechos humanos?

La respuesta, no exenta de problemática, es sin embargo sencilla: *“la política fiscal es una herramienta crucial que los Estados pueden utilizar para cumplir con sus obligaciones internacionales de derechos humanos”*²⁵¹.

En este trabajo no se discute sobre la necesidad de cobrar impuestos o no. Puesto que para que un Estado pueda acometer sus obligaciones en educación, salud, seguridad o infraestructuras

250 Por ejemplo, aquellas prestaciones que han de efectuarse in natura y no poseen la forma de recursos económicos – pongamos por caso el de la extinta obligación de realizar el servicio militar o la posibilidad para la corporación local que posea no más de 5.000 habitantes de imponer a sus ciudadanos prestaciones personales para realizar obras municipales-.

251 Informe sobre Política Fiscal y derechos humanos, A/HRC/26/28, 22 de mayo de 2014, párrafo 1. Los resultados de la *“Consulta sobre el impacto en los derechos humanos de la Política Fiscal y Tributaria”*, pueden consultarse en http://www.ohchr.org/Documents/Issues/Epoverty/QuestionnaireFiscalTaxPolicy_sp.pdf u.v. 19/2/17.

—por citar algunas—, requiere contar con una fuente propia de ingresos. Y decir que los impuestos no deben cobrarse es negar que el Estado tenga un papel activo en las sociedades²⁵².

Históricamente, y cómo comentábamos ab inicio, el ingreso público y el gasto público estaban conectados. De modo que gobernar implicaba tener que gastar y para gastar había que recaudar, y al mismo tiempo se recaudaba para gastar.

El procedimiento permitía que aquél que debía contribuir, *sujeto pasivo*, a través de sus representantes en el Parlamento o cámara representativa equivalente, pudiese conocer cuánto iba a tener que pagar a través de la aprobación del estado de ingresos del presupuesto general. Y en principio, era capaz de apreciar cierto grado de vinculación entre la bolsa de dinero que custodiaba el Tesoro Público y lo que el Estado hacía por sus ciudadanos para mejorar día a día su calidad de vida.

Sin embargo, el crecimiento paulatino del aparato estatal en cuanto a funciones y objetivos, hizo necesario recibir ingresos de manera más regular. De manera que el estado de ingresos quedó como una mera previsión.

De esta desconexión deriva la situación en la que hemos acabado por situarnos. El ciudadano-contribuyente, ya no siente que *contribuye* realmente, puesto que desconoce dónde va a parar su dinero y más bien termina por considerar que el sistema tributario es un mecanismo estatal que sencillamente le priva de recursos.

Utilizar una perspectiva de derechos humanos para analizar el fenómeno del ingreso -y el gasto público-, incluiría al sistema impositivo dentro de una estrategia para mejorar la gestión de nuestros recursos. Una estrategia que coloca a las personas en el centro.

En síntesis, un enfoque de derechos humanos es un marco conceptual para el proceso de desarrollo humano que queda basado en las normas internacionales de derechos humanos —normativamente- y orientado a la promoción y protección de los Derechos —operacionalmente-. En una estrategia orientada de este modo, la caridad-en recursos económicos- no será suficiente para hacer frente a los constantes y cuasi endémicos problemas de desigualdad en la sociedad. Puesto que los planes, programas y políticas estarán dirigidos por el sistema de derechos y se corresponderán necesariamente con los deberes que el derecho internacional confiere a los Estados. Y para el cumplimiento de estos deberes y la lucha contra la inequidad

252 ALEJANDRO VALENCIA, Mario; DAZA GAMBA, Enrique y RIVERA, Sneyder. “Una estructura tributaria inequitativa”, *Revista Deslinde*, n°51, octubre/noviembre 2012, pp.20 y ss.

social, será necesario recaudar adecuadamente y de manera respetuosa y después gastar de igual manera.

Utilizar este enfoque aportará un valor añadido en dos sentidos: el primero intrínseco, pues se estará haciendo lo correcto éticamente²⁵³, el segundo instrumental, pues conducirá a resultados mejores y más sostenibles en el tiempo.

Desde el punto de vista práctico, se debe partir de que un país no puede avanzar de una manera sostenida sin reconocer los principios y reglas que conforman el entramado de los derechos humanos, a pesar de que la limitación en los recursos obligue a priorizar. Y confiere a la formulación de políticas públicas una visión holística en sus planteamientos, traduciendo las metas de los tratados ratificados en resultados nacionales a alcanzar en un plazo determinado, anclando los Derechos en las leyes y las políticas. Lo que permite convertir y concretar las obligaciones de derechos humanos asumidas en programas de acción pública.

De manera pragmática, el enfoque de derechos humanos *“propone que las políticas públicas y procesos de desarrollo, lo mismo que las políticas de combate a la pobreza, se articulen sustantivamente con el sistema de derechos y correlativos deberes, que han sido establecidos por el derecho internacional de los derechos humanos. Y propone además, que se haga participativamente”*²⁵⁴.

Como muestra de la relevancia que ha adquirido recientemente el tratamiento de la política fiscal de los países desde una perspectiva de derechos humanos, haremos referencia a la consulta sobre *“el impacto en los derechos humanos de la Política Fiscal y Tributaria”*²⁵⁵ que la Relatora Especial sobre la Extrema Pobreza y los derechos humanos de Naciones Unidas, Magdalena Sepúlveda Carmona, envió a los Estados Parte. Su objetivo era triple:

1. Identificar la manera en que los principios y estándares de los derechos humanos se aplican o podrían aplicarse a las diferentes herramientas para la obtención de ingresos públicos.
2. Registrar las tendencias actuales en política fiscal y tributaria y su impacto en el disfrute de los derechos humanos y los inconvenientes y beneficios para los derechos humanos de estas políticas.

253 Hoy en día nadie puede discutir con argumentos aceptables que la realización de los derechos humanos no sea éticamente lo correcto.

254 Véase MUJICA PETIT, Javier. *Ser Mejores para hacerlo mejor*, EQUIDAD. 2010.

255. Véase el resultante Informe sobre Política Fiscal y Derechos...op.cit, al que se hará referencia constante en este capítulo.

3. Y hacer recomendaciones precisas a los Estados sobre cómo garantizar que sus políticas fiscales cumplan con las obligaciones internacionales en materia de derechos humanos que han asumido.

Las respuestas a este cuestionario y las conclusiones extraídas de éstas, demuestran que la realidad de los derechos humanos requiere recursos para asegurar que las instituciones y servicios necesarios funcionen correctamente. Y el hecho de que la mayor parte de los ingresos públicos provenga de los impuestos²⁵⁶, convierte este hecho en una oportunidad. Oportunidad de financiar la política nacional de manera interna – sin quedar por ende sometido a condiciones de entidades financieras externas y asegurando una mayor sostenibilidad- y oportunidad de utilizar la política fiscal para alcanzar la verdadera justicia tributaria en la sociedad.

A fin de poder utilizar esta política de manera adecuada, es necesario que los Estados evalúen e identifiquen las políticas fiscales nacionales que tienen impacto negativo en aquellas personas que se encuentran en situación de mayor vulnerabilidad. De manera que la reforma de las estrategias que resultan ineficaces- además de constituir un ahorro en términos económicos y permitir ser eficientes al alcanzar el objetivo perseguido- haga de las políticas un factor que posibilita y no limita las posibilidades de todo ciudadano de ejercer sus derechos.

Sin embargo, los resultados del estudio no fueron los esperados. La tónica general indica que la mayor parte de los Estados que respondieron no cuentan con datos. Y si cuentan con ellos, no los poseen de manera desagregada y en muchos casos los datos no están actualizados. En segundo lugar, no poseen por lo general herramientas para llevar a cabo estudios de impacto sobre sus políticas nacionales tributarias. Al objeto de nuestro estudio, haremos referencia a tres de sus principales conclusiones, que compartimos, para iniciar nuestra investigación en este capítulo:

1º - “La política fiscal es una herramienta crucial que los Estados pueden utilizar para cumplir con sus obligaciones en materia de derechos humanos. Puede tener un papel fundamental en la consecución de la igualdad, la lucha contra la discriminación y el fortalecimiento de la gobernanza y la responsabilidad así como en la lucha contra la pobreza y la financiación del desarrollo²⁵⁷”.

256 En la mayor parte de los casos, dependerá del Estado.

257 Informe sobre la Política Fiscal y los Derechos...op.cit párr.1.

2º-. *“Los impuestos son la principal fuente de generación de ingresos públicos, siendo además la fuente más sostenible y predecible para financiar la provisión de los bienes y servicios públicos”²⁵⁸”.*

3º-. *“Las obligaciones de derechos humanos no prescriben de manera precisa las políticas impositivas, dado que los Estados poseen discrecionalidad en la formulación de las políticas que mejor se adecuen a sus circunstancias. Sin embargo, una amplia gama de tratados internacionales (...) imponen límites a la discreción de los Estados en la formulación de sus políticas fiscales. Con el fin de asegurar que los Estados respetan, protegen y realizan los derechos y para asistirles en la apertura del espacio fiscal para la realización de los derechos humanos, las políticas fiscales deben guiarse por las obligaciones que imponen esos tratados”²⁵⁹“.*

Al inicio de este apartado, nos preguntábamos por qué hablar de ingreso público o de impuestos desde la perspectiva de los derechos humanos. Tras estas cuestiones previas, resultaría más difícil buscar una razón para no hacerlo.

Tras las consideraciones anteriores, podemos afirmar que el sistema tributario es una herramienta valiosa para que los Estados cumplan con sus obligaciones de derechos humanos. Se presenta como el orden jurídico apto para que el Estado recaude lo que necesita para satisfacer las necesidades públicas- entre ellas la realización de los derechos de todos-, y considere los derechos humanos como un límite jurídico a la potestad tributaria²⁶⁰.

La relación entre el Presupuesto y los derechos humanos es doble: instrumental y de fundamentación. La primera de ellas, supone que el dinero recaudado sirve al fin-entre otros- de realizar los Derechos y por tanto es el instrumento para conseguir alcanzar ese objetivo. La segunda, de otro lado, supone que es en sí la realización de los derechos la que justifica que se exijan del ciudadano determinadas cantidades de dinero. Por lo tanto, lo que hace legítimas las detracciones de recursos privados del ciudadano, es en sí la persecución de la realización-entre otros fines- de los derechos de todos.

Y es que, como vimos al finalizar el primer capítulo de esta investigación, las obligaciones financieras de un Estado en materia de derechos humanos, son obligaciones de carácter

258 *Ibídem*, párr.2.

259 *Ibídem*, pár.4.

260 Véase SAIZ, Ignacio. “Resourcing Rights: Combating Tax Injustice from a Human Rights Perspective”, en NOLAN, A. et al. (Eds.) *Human Rights and Public Finance*, Hart Publishing, 2013, pp.77-104; Comisario para los derechos humanos del Consejo de Europa, *La protección de los derechos humanos en tiempos de crisis económica*, documento temático, 2013.

instrumental. Pues en definitiva constituyen la base para el cumplimiento de otras²⁶¹. Y siguiendo a Cristina Pauner, la actividad financiera de un Estado debe considerarse como una actividad instrumental respecto a otros fines del Estado²⁶².

En la construcción de un *punte* entre los derechos humanos y la política fiscal, cabe recordar que los Estados Parte no están tan sólo obligados a poner por escrito sus compromisos sino que también tendremos que medir el grado en que se esfuerzan por realizarlos:

Todos estos aspectos serán tratados en adelante en nuestra investigación. Puesto que la articulación de políticas y la promulgación de legislación con el objetivo de realizar los derechos, requiere financiación para poder ser aplicada. En algunos casos, financiación externa que podría condicionar el objetivo en sí.

En el caso particular del impuesto, su relación con los derechos humanos también es doble. En primer lugar, el impuesto es un instrumento de segunda categoría al servir a la función impositiva puramente recaudatoria; pero en segundo lugar, es un instrumento de primera categoría ya que puede ser utilizado para mejorar la calidad de vida del ciudadano y la equidad social directamente²⁶³.

De facto, los impuestos crean un vínculo entre el gobierno y los ciudadanos, y pueden ser un instrumento de gran poder para promover la equidad pero también para incentivar la inversión y acelerar la productividad, competitividad y crecimiento económico de un país²⁶⁴.

Y en ambos casos el impuesto queda conectado con los derechos humanos. En el primer caso, dado que los recursos no podrán ser recaudados a cualquier precio sino siempre respetando los derechos humanos. El sistema impositivo debe ser un instrumento de recaudación que respete los estándares y reglas de derechos humanos. Esto es: el ingreso público desde los derechos humanos. Y en el segundo caso, la elección del sistema impositivo en un Estado en particular

261 Recordemos aquí, que no bastará con que un Estado posea una legislación o políticas acordes con el tratado internacional en materia de derechos humanos que ha ratificado, sino que para cumplir con las obligaciones contraídas tendrá que nutrir dichas actuaciones públicas con los recursos necesarios ya que todos los derechos implican un coste.

262 PAUNER CHULVI, Cristina, *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, p.90.

263 GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributo y sus clases (una visión desde la perspectiva constitucional española)*, presentado en el II Congreso Internacional de Derecho Tributario, Tribunal Administrativo Tributario de Panamá, 26 al 28 de junio de 2013 p.51.

264 CORBACHO, Ana (Ed.). *Recaudar no basta. Los impuestos como instrumento de desarrollo*, Banco Interamericano de Desarrollo, 2012, pp.367 y ss.

deberá convertirlo en una herramienta eficaz para la garantía de la dignidad humana, base de todos los derechos. Esto es: el ingreso público para los derechos humanos²⁶⁵.

Hablar del ingreso público desde la óptica de los derechos, no es tan sólo posible sino que resulta necesario. Para hacerlo, en adelante, trataremos en primer lugar el tributo como herramienta de transformación social y lo que supone la justicia tributaria desde una perspectiva de derechos y en segundo lugar, las dos perspectivas apuntadas en el párrafo anterior: el ingreso público desde y para los derechos humanos.

Puesto que:

“la tributación de nuestro tiempo, a diferencia de la de épocas anteriores y primitivas, ha de procurar no solamente justicia en la imposición, sino también mediante la imposición”²⁶⁶”.

3. El tributo como herramienta de transformación social²⁶⁷.

3.1. El deber de contribuir desde la perspectiva de los derechos humanos.

“Y si todavía puede darse una regla general, a modificar en los casos particulares según las circunstancias, será la que hace a las cargas insensibles y ocultas todo lo más posible, de manera que los súbditos paguen voluntariamente, sin necesidad de llegar a la coacción forzosa”²⁶⁸

De manera general, la normativa reguladora de los sistemas tributarios²⁶⁹ establece el deber ciudadano de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Y fija una serie de principios que definirán el contexto en el que queda obligado y modularán su obligación, al mismo tiempo que establecen límites al ejercicio de la potestad tributaria del Estado.

265 Pero no como objetivo en exclusiva de la política fiscal, uno de ellos.

266 VIVES, María Luisa. *Educación Tributaria: un enfoque integral*, Ad Hoc, Buenos Aires, noviembre 2005 p.114.

267 GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributo y...* op.cit. p.4

268 DE LUCA, Giovanni Batista. *Il príncipe cristiano pratico*, Roma 1680, p.244.

269 Como decíamos en otro lugar de nuestra investigación, el sistema recaudatorio puede ser distinto según el Estado del que estemos hablando. La composición de los ingresos fiscales puede ser distinta según el Estado de que se trate así como también el grado en que su recaudación está descentralizada territorialmente o no. No es nuestra labor aquí formular una respuesta universal. Sin embargo, salvando las diferencias entre ellos, todos están igualmente obligados a recaudar los ingresos públicos de manera acorde con los principios y normas de derechos humanos. A modo de ejemplo, no es nuestra labor cuestionar un sistema de ingresos públicos basado en la explotación de los recursos naturales de un país. Sin embargo, dicho sistema deberá permitir la recaudación de las cantidades necesarias y suficientes, y hacerlo siempre de manera acorde con las normas y principios de derechos humanos.

En síntesis²⁷⁰:

- a. El ciudadano está obligado a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, legitimando el ejercicio por parte de la Administración Tributaria de las potestades y funciones que le permitan conseguir dicha contribución²⁷¹.
- b. Al mismo tiempo, se legitima el derecho del ciudadano a contribuir según su capacidad económica y el resto de principios. Nunca pudiendo ser conculcado por un exceso de discrecionalidad estatal o un abuso en el ejercicio de su potestad tributaria.
- c. Tan importante es configurar jurídicamente las figuras tributarias acorde con los principios que en adelante enunciaremos, como aplicar dichos institutos teniendo en cuenta los principios como los elementos definitorios del ámbito en que puede ejercerse legítimamente la potestad tributaria. Es decir, los principios son regla de procedimiento y límite de la potestad tributaria y los impuestos.

A efectos ilustrativos, Adam Smith en *The Wealth of Nations*²⁷², ya en 1776, decía tener cuatro reglas sobre cómo se ha de contribuir:

1. Un tributo cierto y determinado.(Certeza)
2. Cómodo en el tiempo y en el modo de pagarlo. (Conveniencia)
3. Fácil y reducido en coste de recaudación.(Eficiencia)
4. Una contribución de acuerdo a las posibilidades, en proporción a las facultades y a la renta de la que se disfruta bajo la protección del Estado.(Equidad)

Teniendo en cuenta el tiempo y los cambios transcurridos desde entonces, parece que no estaba tan alejado de la *espinas dorsal* que constituyen los principios en materia tributaria.

El legislador tributario ha intentado ante todo que el sistema fiscal responda a su fin principal, cual es el de obtener recursos suficientes para financiar los gastos públicos de cada momento. Y el hecho de que tan sólo esta función haya inspirado tradicionalmente la labor del legislador tributario o la mayor parte de ella, hace que nos encontremos ante un modelo para contribuir

270 GALLEGO PERAGÓN, José Manuel. *Los principios materiales de justicia tributaria*, Comares, Granada, 2003, pp.15-16.

271 A modo de curiosidad, hubo un tiempo en que un diputado afirmaba ante las Cámaras que no deseaba un sufragio universal si no era para aquellos que pagaran una cuota determinada que hacía prueba de su arraigo y existencia útil en sociedad. Así como era justo exigirle un gravamen, se le permitiría participar en el Gobierno. Esa era la esencia de un gobierno representativo. Véase, para más información TOMÁS VILLARROYA, J. *Breve historia del constitucionalismo español*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1989.

272 SMITH, Adam. *The Wealth of Nations*, Oxford University Press, 1998.

que se aleja en gran medida de la justicia tributaria. El legislador ha desaprovechado la oportunidad de utilizar el sistema tributario para mejorar la sociedad sujeta a éste.

Y como resultado, el concepto de sistema impositivo que tiene el ciudadano es el de un conjunto caótico de imposiciones, que se solapan en ocasiones, que aumentan frecuentemente, que cambian de denominación y que establecen exenciones y bonificaciones que no parecen tener coherencia. En definitiva, resulta urgente dotar de sistematicidad y coherencia al sistema tributario²⁷³.

En esa tarea, los principios que veremos desarrollan una doble función²⁷⁴. La primera, exegética: favorecen la interpretación de las normas referidas a un determinado sector o parcela del ordenamiento, porque en definitiva interpretar es reconducir la norma a esos principios²⁷⁵. La segunda, fundamentadora: pues constituyen el origen y soporte estructural del ordenamiento jurídico²⁷⁶.

En el ámbito tributario, constituyen el reflejo del tránsito desde una relación de poder a una relación jurídica. Asumida la idea de que la contribución ciudadana es necesaria, establecen las reglas del juego que definen su obligación de contribuir.

Los principios que en adelante se estudiarán desde la óptica de los derechos humanos, conforman una unidad sistemática, de tal forma que en su interpretación y aplicación no pueden ser separados puesto que cobran valor en función de los demás²⁷⁷.

Esta afirmación refuerza la idea de que estamos ante un *sistema* tributario. Esto significa que las distintas figuras tributarias así como los principios que las definen, modulan y en algunos casos excluyen otras, no coexisten en yuxtaposición o superposición. Su conceptualización como sistema exige que guarden una lógica interna²⁷⁸.

273 GALLEGO PERAGÓN, José Manuel. *Los principios materiales...* op.cit. pp.52-53.

274 *Ibidem* pp.63 y ss.

275 Véase también GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Reflexiones sobre la ley y los principios generales del Derecho*, Civitas, Madrid, 1984.

276 En palabras del Tribunal Supremo español como ejemplo, “*son la esencia del ordenamiento jurídico, la atmósfera en la que se desarrolla la vida jurídica, el oxígeno que respiran las normas, lo que explica que las informen*”. Por todas: STS 30 de abril 1988, FJ.2. o STS 12 de mayo de 1992, FJ.3.

277 GALLEGO PERAGÓN, José Manuel. *Los principios materiales...* op.cit p.70.

278 GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributos y sus clases...* op.cit p.45.

Resulta urgente alinear la política fiscal de los Estados con los principios de derechos humanos, a fin de asegurar la disponibilidad de recursos públicos suficientes, efectivos y sostenibles para la realización de los derechos. Y que los recursos se recauden de manera respetuosa con los derechos. La política fiscal al fin y al cabo, es una política pública. Como tal, sujeta a las obligaciones del Estado, también en materia de derechos humanos²⁷⁹.

La búsqueda de alternativas a los recortes presupuestarios recientes, y la afirmación generalizada de que estamos ante una crisis global en el gasto público de los Estados, ha propiciado la producción de investigaciones sobre si los Estados están haciendo los esfuerzos necesarios para recaudar. Y sus resultados ponen de relieve de qué manera la falta de control de los flujos ilícitos, las amnistías fiscales, la evasión y elusión fiscal... privan al Estado de una fuente insoslayable de ingresos que superan los recortes que se han tenido que realizar en los derechos y servicios sociales esenciales. Y no actuar frente a estas realidades, no reaccionar, constituye una vulneración grave de los derechos humanos, al no recaudarse el máximo de los recursos disponibles²⁸⁰.

Vivimos tiempos en los que parece consagrada la idea de que estamos en crisis, pero una crisis es también la situación en la que se duda de si un asunto o un proceso va a continuar, va a modificarse o va a cesar²⁸¹. Y en efecto, en la actualidad, la crisis económica, política, social e incluso medioambiental, constituye una oportunidad para replantearse cómo hemos construido nuestras sociedades. Es una oportunidad de dejar atrás lo que ha quedado demostrado que no alcanza sus objetivos y así ser más eficientes y eficaces con lo que tenemos.

Por supuesto, todo cambio provoca cierto grado de inseguridad, pero se trata de “*renovarse o morir*”²⁸².

279ACIJ, CESR, DeJusticia, CELS, FUNDAR, Grupo FARO, INESC, IBP. *Política fiscal y derechos humanos en las Américas. Movilizar recursos para garantizar los derechos*. Informe temático, Washington D.C, octubre de 2015, pp.4-10.

280 También es cierto que dichas investigaciones nacieron como consecuencia de la aplicación del Convenio Europeo para la protección de los derechos humanos y las Libertades Fundamentales, que supuso jurisprudencia de los órganos de protección sobre el uso o no de datos obtenidos en una inspección tributaria a efectos penales o sancionadores. Estos hallazgos han sido por tanto indirectos, lo cual no les resta valor.

281 Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

282 SÁNCHEZ, Miguel Ángel. “Medidas tributarias anticrisis y economía sostenible del gobierno español. El ejemplo español”, *Revista de Estudios Jurídicos UNESP*, 2009, pp.1-15. Disponible en: <https://ojs.franca.unesp.br/index.php/estudiosjuridicosunesp/article/view/324/323> u.v. 31/10/2017.

Para cambiar esta situación, los principios de derechos humanos constituyen un marco que apuntala las funciones clave de la política fiscal y la tributación: la movilización de los recursos necesarios para financiar el progreso social hasta el máximo de recursos disponibles; la redistribución de la riqueza, la rendición de cuentas entre Estado y ciudadanía etc. Y de hecho, éstas serán las funciones que desde la órbita de los derechos humanos, posee el sistema tributario y que estudiaremos en adelante.

Pero antes, definiremos lo que supone la justicia tributaria desde una perspectiva de derechos.

3.2. La justicia tributaria

Con el fin de asegurar la comprensión del lector de los siguientes apartados, resulta necesario hacer referencia a la idea de justicia tributaria. Tal y como definía Ulpiano la justicia, ésta es *“la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno lo que le corresponde”*.

Esta frase cobra virtualidad en el ámbito tributario, concretándose en la necesidad de que a cada ciudadano se le *dé* la obligación de contribuir de acuerdo con aquello que le corresponde. Y al mismo tiempo en la necesidad de que el Estado *dé* por su parte a cada ciudadano lo que le corresponde como dividendo de sus inversiones en la empresa estatal y de manera inversamente proporcional (cuánto menos contribuyes más recibes porque tu capacidad económica es menor). En forma de bienes y servicios públicos o en definitiva de posibilidades de ejercer real y efectivamente los derechos en igualdad de oportunidades. Además, el ciudadano tendrá derecho a que las cantidades que en forma de impuestos se detraen de sus ingresos sean las que le corresponden, de acuerdo con la normativa que debe perseguir la justicia tributaria. La misma norma que le obliga a pagar y permite al Estado actuar forzosamente en caso de que no lo haga, determina los límites de esa potestad estatal y protege sus derechos. La justicia tributaria es:

“(…) is a transparent, accountable and efficient set of arrangements that raises substantial revenue for needed public services, development and government infrastructure through a broad tax base, with the proportionally largest contributions coming from those with the greatest wealth and income”²⁸³

283 ACTION AID. *Tax Justice: the domestic perspective. A synthesis of studies of the tax systems in five developing countries*, p.2. Disponible en: <http://www.actionaid.org/2016/11/making-tax-work-womens-rights> u.v. 10/2/2019.

De una manera constante y que no condicione el respeto de la justicia tributaria a la situación económica del Estado en un momento determinado. Lo cual, obligará a construir una estructura tributaria flexible, clara y simple que tendrá que poder ser revisada si resulta necesario²⁸⁴.

¿Es justo pagar tributos? Para algunos autores, la imposición como instrumento para financiar el gasto público, está alcanzando los límites de la tolerancia social²⁸⁵. ¿Pero, cómo medimos la justicia de un sistema tributario? Normalmente en relación con la forma en que determina y después distribuye la carga tributaria global.

Tomar una decisión en el ámbito tributario es una gran responsabilidad porque implica decidir ahora qué debe hacerse para asegurar el futuro bienestar de la sociedad y porque va a tener unos efectos en la actualidad, sobre las generaciones actuales. Pero al mismo tiempo, es una oportunidad relevante de construir el futuro que la sociedad desea y que el gobierno puede y debe ofrecerle²⁸⁶.

A modo de una aproximación conceptual, un sistema impositivo justo existe cuando el ciudadano cuenta con determinados patrones. Cuando paga sus impuestos, espera algo parecido a una situación de pleno empleo, crecimiento económico que beneficie al máximo número de personas, educación para todos, medios de transporte y comunicaciones adecuados, ley y orden, defensa nacional, seguridad alimentaria etc.²⁸⁷. Espera que estos bienes y servicios públicos le sean dispensados de manera que aseguren que pueda ejercer sus derechos mediante una injerencia justa en sus ingresos a través del sistema tributario. Entonces será justo.

El sistema tributario será justo si es proporcional en los derechos y obligaciones que confiere y en las prestaciones, sanciones y las medidas para obtener información y asegurar el cobro de la deuda. Al mismo tiempo, si ofrece las garantías suficientes al obligado tributario en cuanto a la carga de la prueba, presunciones, notificaciones, carácter reservado de los datos etc.²⁸⁸.

284 En la actualidad, la ciudadanía observa: a un lado, las Administraciones Públicas. En constante crecimiento en funcionarios y políticos, con medios materiales en progresiva mejora para el mejor servicio al ciudadano-contribuyente. Al mismo tiempo, descontrol en las tareas y dispersión de responsabilidades que en ocasiones enfrentan los intereses del administrado y al otro lado, los ciudadanos-contribuyentes activos o productivos, cada vez más escasos. Que cuando deciden emprender económicamente, encuentran crecientes restricciones e injerencias por parte de la Administración y bajo el argumento de la tutela de intereses colectivos. MERINO ANTIGÜEDAD, José María. *Maestro ¿es lícito...* op.cit p.10.

285 *Ibidem*, p.18.

286 Véase MURPHY, Richard. *The Joy of Tax. How a fair tax system can create a better society*, Transworld Publishers, Londres, 2015, pp.104 y ss.

287 *Ibidem*, pp.13 y ss.

288 CALVO ORTEGA, Rafael. *¿Hay un principio de Justicia Tributaria?*, Civitas, Navarra, 2012, pp.72 y ss.

La justicia tributaria representa una obligación para el Estado y un derecho de los ciudadanos ya que su ausencia priva a la sociedad de la posibilidad de poder ejercer sus derechos²⁸⁹.

Hemos afirmado anteriormente que el sistema tributario puede ser utilizado como una herramienta que transforme la sociedad, pudiendo contribuir a la erradicación de las desigualdades, pero también puede aumentarlas²⁹⁰. La justicia tributaria implica la posibilidad de poder salvaguardar la desigualdad de los desiguales en la aplicación de las normas financieras²⁹¹.

Conseguir esa justicia implicará además una mayor adhesión a la norma, y que esas cargas se vuelvan *insensibles y ocultas*.

Como decíamos al inicio de este apartado, pagar impuestos ha quedado configurado jurídicamente como un deber. Y el grado en que un precepto jurídico es vinculante va a depender de tres aspectos básicamente: su aceptación social, su legitimación y que se conciba como justo su contenido normativo²⁹². Siguiendo a Hart²⁹³, para poder identificar un deber jurídico hará falta: una exigencia general en favor de la conformidad, una presión social hacia las conductas derivadas y la consideración de la norma como importante y necesaria para preservar la vida social.

Y como decía Kelsen²⁹⁴:

“La afirmación de que un orden social es justo significa que ese orden regula la conducta de los hombres en forma satisfactoria para todos ya que justicia es felicidad social y la felicidad que un orden social es capaz de asegurar puede ser únicamente felicidad en sentido colectivo”.

La legalidad va unida a la legitimidad ya que los impuestos no pueden reducirse a la potestad estatal de imposición ni a la procura de ingresos públicos. Deben además responder y guiarse por los principios y normas de los derechos humanos.

Y esto supone que la justicia tributaria posee dos caras, una formal y otra material. Ambas serán estudiadas en los siguientes apartados. La primera de ellas guarda relación con la articulación

289OLIVEIRA, Marcelo. (Instituto de Justicia Fiscal de Brasil) *ABC de la Justicia Tributaria*, Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe, Lima (Perú), noviembre de 2015, pp.6-7. Para autores como la profesora de Derecho Allison Christians, de la Universidad de Wisconsin, una tributación justa es un derecho humano.

290 *Ibidem*, pp.25 y ss.

291 GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributos y sus clases...* op.cit p.3

292 PAUNER CHULVI, Cristina, *El deber constitucional de contribuir...* op.cit p.70

293HART, H.L.A, *El concepto de Derecho*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, 2ªedición, pp.107-108.

294KELSEN, H. *Teoría general del Estado y del Derecho*, Universidad Autónoma de México, México, 1979, pp.6-7.

del sistema tributario de manera acorde con los principios que informan y limitan la manera en que un tributo puede crearse o modificarse; la segunda está vinculada con todos aquellos principios que informan y también coartan el proceso de determinación de la carga tributaria concreta de los ciudadanos. En definitiva se trata de admitir que las normas que rigen el sistema tributario de un Estado, no sólo condicionan formalmente sino que suponen además el reflejo de los valores entorno a los cuales esa sociedad se organiza²⁹⁵.

“Sólo un sistema de impuestos justo tiene suficientes probabilidades de alcanzar un grado satisfactorio de eficacia práctica²⁹⁶”

La justicia será resultado de cumplir con un agregado compuesto por elementos materiales o económicos como la distribución de la carga tributaria, y elementos como los derechos personales, procedimentales y las garantías del contribuyente. No se trata de un medio, se trata de un fin que sólo se podrá alcanzar si se cumple con todos los principios²⁹⁷.

En definitiva, no se trata tan sólo de perseguir la realización de los derechos humanos a través de la recaudación, sino también de realizarlos mediante la recaudación. Y un sistema tributario justo será aquel que respeta la legalidad en su forma, y es legítimo en su contenido.

Veremos a continuación, qué requisitos tendrá que cumplir para serlo. Para ello, analizaremos el ingreso público y los principios tributarios que lo rigen, de manera que se respeten los derechos en el proceso y su realización se persiga como uno de los objetivos a alcanzar. En primer lugar, se tratará la política tributaria como política pública que debe aplicarse desde y para los derechos humanos. Y en segundo lugar, se tratarán las funciones que se les puede atribuir a los impuestos desde una perspectiva de derechos humanos y los principios tributarios aplicables desde esta misma óptica.

4. La política tributaria como política pública desde y para los derechos humanos.

“El modo más directo en que los ingresos de un gobierno pueden facilitar el cumplimiento de las obligaciones de derechos humanos es a través de la provisión de recursos para los bienes públicos, como la educación y los servicios de salud, bienes que son cruciales para realizar los derechos humanos y que en última instancia benefician a toda la sociedad²⁹⁸”

295 GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributos y sus clases...* op.cit p.3

296BERLIRI, Luigi Vittorio. *El impuesto justo*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986, p.28.

297CALVO ORTEGA, Rafael. *¿Hay un...* op.cit pp.27 y ss.

298Informe sobre Política Fiscal y Derechos...op.cit párr.42.

La política tributaria es una política pública más. Y como tal es el resultado de interpretar y procesar de manera eventualmente participativa las demandas de la sociedad. Como toda política pública tiene cinco dimensiones²⁹⁹:

1. Política. Toda política pública representa un conjunto de acciones gubernamentales que pretenden mantener, cambiar o adecuar una realidad desde el poder político en ejercicio. A modo de ejemplo, el presupuesto público es una muestra de las prioridades del gobierno.
2. Jurídica. Existe una norma que justifica esa acción emprendida y garantiza su legalidad. El Derecho Tributario es el que fija el marco normativo para la política tributaria.
3. Social. La política pública es reflejo de un proceso en el que se media socialmente entre actores que con poderes desiguales pretenden que sus representantes adopten medidas para salvaguardar determinados intereses.
4. Ética. El logro del bien común es la finalidad en abstracto de las políticas públicas, pero en concreto, aspirará a incluir a todos los ciudadanos. Adoptando las medidas necesarias de justicia económica-en este caso tributaria- o social en cada caso.
5. Económica. Con independencia de su objeto, toda política pública necesita un respaldo económico para su viabilidad. Para lo cual, se tendrá que evaluar si se poseen los recursos suficientes o adecuados para materializar los objetivos propuestos. Deberá ser estudiada la factibilidad económica de esas políticas, esto es, si el Estado cuenta con recursos para ponerlas en práctica. Ésta sin duda es la dimensión de una política pública que está más relacionada con el objeto de este trabajo de investigación. No obstante, resulta necesario combinar esta dimensión con todas las restantes.

Habida cuenta de lo anterior y si tomamos el impuesto como un medio para lograr un mayor y mejor desarrollo de la sociedad en su conjunto, la elección de la estructura impositiva a aplicar será clave. Y a pesar de la heterogeneidad de las sociedades y de los sistemas de ingresos, hay cuatro principios que en general deben respetarse a la hora de efectuar la elección de la política tributaria³⁰⁰:

- El primero: el sistema impositivo debe incluir impuestos progresivos, que contemplen pocas exenciones, con capacidad de redistribución efectiva y que respeten y protejan los niveles de ingreso de los hogares situados en peor posición.

299MUJICA PETIT, Javier. *Ser mejores para hacerlo mejor. Manual de...* op.cit pp.13-15.

300 CORBACHO, Ana (Ed.). *Recaudar no basta. Los impuestos...* op.cit pp.28-29.

- El segundo: las reformas que se lleven a cabo, deben optar por la simplicidad y estabilidad en los impuestos, evitando un exceso de exenciones y privilegios que hacen que el pago de impuestos se realice a través de una base frágil y estrecha y acabe por distorsionar la asignación de recursos.
- El tercero: el fortalecimiento de la administración tributaria para asegurar el cumplimiento del deber ciudadano de contribuir. Poner los medios para que todos aporten al esfuerzo colectivo es fundamental para que la estructura impositiva tenga legitimación en sociedad y a su vez, es un requisito para su sostenibilidad.
- El cuarto: una mirada hacia el futuro por parte del sistema tributario que estamos creando. En consecuencia, las políticas tributarias tienen que buscar poder ser sostenibles y responder a la solidaridad intergeneracional.

En un sistema impositivo dotado de estos cuatro aspectos, es en el que hay que situar al tributo como herramienta de transformación social. Puesto que de todos los ingresos referidos hasta ahora, aquellos que de una manera más directa afectan al día a día del ciudadano, son los tributos. Los tributos son prestaciones pecuniarias que la Administración Pública exige al ciudadano con motivo de la realización del supuesto de hecho al que la ley reguladora ha vinculado el nacimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Para que el impuesto pueda ser un instrumento de transformación social, los principios tributarios deben ser considerados como un sistema. Porque guardan entre ellos una función de ajuste y complemento, que aconseja tratar de comprenderlos de una manera sinérgica y estudiarlos y aplicarlos, en consecuencia, de manera conjunta³⁰¹.

“Los principios son las correas de transmisión que tomando la energía del motor de los fines la comunican con la complicada mecánica y el funcionamiento técnico del sistema tributario”³⁰².”

Como ha quedado establecido en un apartado anterior, los principios tributarios delimitan los elementos para el nacimiento del deber de contribuir, modulan su contenido atendidas determinadas circunstancias y fijan los límites al ejercicio de la potestad tributaria estatal.

301 CALVO ORTEGA, Rafael. *¿Hay un principio de...* op.cit pp.113-123.

302 Cfr. FUENTES QUINTANA, E. *Introducción a Neumark F. Principios de la imposición*. Instituto de Estudios Fiscales, 2ª ed., Madrid, 1994, p.84.

Sin embargo, en general, los principios tributarios revisten una forma bastante genérica, o imprecisa, y ello para una norma jurídica de aplicación inmediata y en constante cambio, puede ser un problema³⁰³.

A pesar de ello, la técnica del concepto jurídico *poco determinado* es ampliamente utilizada en el ámbito jurídico y permite que podamos hacer una interpretación de ellos que nos permita adaptarlos a la justicia de cada caso particular – con las matizaciones que veremos más adelante. Su función de complemento y ajuste permite que la justicia tributaria se traduzca en equidad en el caso concreto. Tómese por ejemplo el caso del principio de generalidad que en atención a la igualdad o la capacidad económica posee excepciones. O el caso del principio de capacidad económica en relación con la necesidad de proteger un mínimo exento inviolable, etc³⁰⁴.

La actividad financiera de un Estado es una de las vías diarias a través de las que éste se relaciona con sus ciudadanos. A través tanto de la recaudación del ingreso público como del gasto público a posteriori. Y por esta razón, no debe infravalorarse el poder que posee el sistema a través del cual se recaudan los ingresos públicos, como herramienta para transformar y mejorar la sociedad.

Las funciones atribuidas tradicionalmente por la legislación tributaria a los impuestos son dos: la primera, recaudatoria o contributiva, que permite recaudar los fondos que el sector público necesita para desempeñar sus funciones; la segunda, ordenadora, buscando modificar la conducta social y económica de los individuos y colectivos (por ejemplo, desincentivando el consumo de tabaco o el alcohol mediante su gravamen).

Sin embargo, desde la perspectiva de los derechos, los impuestos poseen³⁰⁵ a la luz de la obligación de respetar, proteger, promover y realizar los derechos humanos, una triple función a destacar³⁰⁶:

303 A modo de ejemplo, el autor italiano GIANNINI ha llegado a considerar que el art.53 de la Constitución Italiana, que establece los principios tributarios, es irrelevante por falta de precisión en sus términos, considerándolo un grave obstáculo para la labor del legislador y un límite a la garantía de los derechos frente al ejercicio del poder tributario. Precisamente lo contrario a lo que se pretendía conseguir. Véase en: GIANNINI, Achille Donato, *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, Utet, Torino, 1956, p.75.

304 CALVO ORTEGA, Rafael. *¿Hay un principio de...* op.cit pp.123 y ss.

305 SEPÚLVEDA CARMONA, Magdalena. Report of the Special Rapporteur on extreme poverty, Human Rights Council, 26 session, A/HCR/26/28, de 22 de mayo de 2014 pp.11 y ss.

306 Se ha tratado la cuestión de la función extra fiscal con que puede utilizarse la figura de los tributos. Verbi gratia la Sentencia del Tribunal Constitucional español 37/1987 de 26 de marzo señaló que no había problema en utilizar el sistema impositivo estatal y autonómico con fines extra fiscales, aunque explícitamente no aparezca reconocido en la CE, pues puede derivarse de los preceptos constitucionales que establecen principios rectores de

- Generación de ingresos públicos para la realización de los derechos humanos.
- Consecución de mayores cuotas de igualdad al enfrentar la discriminación.
- Fortalecimiento de la gobernanza y la responsabilidad.

A pesar de que al sistema tributario se le ha asignado una función exclusivamente fiscal, de recaudación de recursos, lo cierto es que la *neutralidad impositiva* no existe como tal. Puesto que constituye una ilusión jurídica y económica pensar que existan tributos que tan sólo generen un efecto recaudatorio. Todo lo que tiene algo que ver con los tributos tiene trascendencia más allá y afecta también a los derechos humanos³⁰⁷. Y lo hará en especial, en aquellos sectores sociales que se encuentran en una situación de mayor vulnerabilidad y generalmente poseen menor voz en sociedad.

Cabe recordar finalmente, que como herramienta de transformación social corre el riesgo de ser mal utilizada. Pues, puede tanto mejorar la situación de los derechos humanos como usarse contra ellos³⁰⁸.

Sin embargo:

“Los impuestos formalizan nuestras obligaciones para con el prójimo. Definen las desigualdades que aceptamos y aquéllas que colectivamente buscamos reducir. Definen quién es un miembro de nuestra comunidad política, qué tan ancho es el círculo del ‘nosotros’ que trazamos. Establecen límites a lo que nuestro Gobierno puede hacer. En el mundo moderno, los impuestos son el contrato social³⁰⁹.”

la política social y económica. Y expresamente se encuentra recogida en el art.4 de la Ley General Tributaria española: “*los tributos además de para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso social y procurar una mejor distribución de la renta nacional*”.

307 Antes de dar comienzo al estudio de las funciones y principios del sistema impositivo para la realización de los derechos humanos, nos vemos en la necesidad de efectuar una puntualización. El trabajo que aquí se presenta, estudiará el sistema fiscal y sus principios desde un punto de vista de derechos humanos. Como consecuencia, en las páginas que siguen, el lector no encontrará un examen exhaustivo y en profundidad sobre aquellas aportaciones que la doctrina – tributaria y financiera principalmente- han ido elaborando sobre los distintos aspectos que trataremos. Partiendo de esta premisa, nuestro interés estará en aquello que incide o afecta al desarrollo y realización de los derechos humanos.

308 Véanse a modo de ejemplo, las dos propuestas que el gobierno británico y la ultraderechista francesa Marine Le Pen han realizado en materia fiscal. Ambos, como freno a la inmigración, plantean establecer impuestos que las empresas que contraten a extranjeros deberán pagar. Pueden verse dos recortes de prensa al respecto: <http://www.elmundo.es/economia/2017/01/11/58766f6422601dc76d8b4574.html> y <http://www.lavanguardia.com/internacional/20170202/413932054169/marine-le-pen-impuesto-trabajadores-extranjeros-francia.html> u.v. 6/2/2017.

309 Véase MARTIN, Isaac William; MEHROTRA, Ajay; PRASAD, Monica (Eds.).*The new fiscal sociology: taxation in comparative and historical perspective*, Cambridge University Press, septiembre de 2009. La traducción es propia.

Tras analizar la política tributaria como una política pública desde y para los derechos humanos, trataremos en segundo lugar, las funciones que pueden atribuirse al sistema impositivo desde una perspectiva de Derechos y los principios tributarios- formales y materiales- que son aplicables a cada una de estas funciones.

Recordemos que las funciones que desde la óptica de los derechos pueden atribuirse a los impuestos son tres: la generación de ingresos públicos para la realización de los derechos; la consecución de mayores cuotas de igualdad y no discriminación y el fortalecimiento de la gobernanza y la responsabilidad.

5. Las funciones de los impuestos desde una perspectiva de derechos humanos. Principios tributarios aplicables.

5.1. La generación de ingresos públicos para la realización de los derechos humanos.

Antes de determinar concretamente lo que cada contribuyente debe pagar-sujeción concreta-, lo que se plantea aquí es cuál puede o debe ser el *fiscal space*³¹⁰.

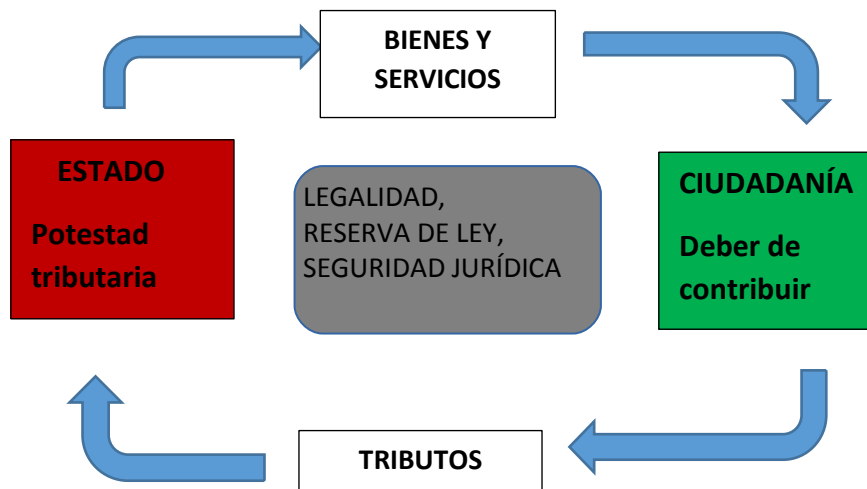
Podemos considerar la actividad tributaria del Estado como una actividad instrumental de segundo grado. Puesto que a través de ella, el Estado “*crea los medios mensurables en dinero, sin los cuales no se puede dar el mínimo paso en la vida estatal*”³¹¹. Es decir, se trata de una actividad de financiación del resto de actividades administrativas³¹².

310 Véase MOORE M. *¿How does taxation affect the quality of governance?* Tax International Notes, vol.47, nº1, julio 2007 disponible en <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.504.8376&rep1&type=pdf> u.v. 21/2/2019; STEWART, F. et al. *The implications of Horizontal and Vertical Inequalities for Tax and Expenditure Policies*, CRISE(Center for Research, Equality, Human Security and Ethnicity), Working Paper N°65, febrero 2009 disponible en <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08b7ae5274a31e0000ba0/wp65.pdf> u.v. 1/20/2018; ITRIAGO, D. *Owing development: taxation to fight poverty*, Oxfam Research Report, 2011 disponible en <https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/rr-owing-development-domestic-resources-tax-260911-en.pdf> u.v. 10/10/2018; STIGLITZ, J. *Development-oriented Tax Policy*, Initiative for Policy Dialogue Paper Series, octubre de 2009; CESR/ICEFI. *¿Derechos o Privilegios? El compromiso fiscal con la salud, la educación y la alimentación en Guatemala*. 2009.

311 YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. “Los principios de Derecho Financiero y Tributario en la Ley Fundamental de Bonn”, *RDFHP*, nº207, 1990, pág.494.

312 Nuestra visión sobre el papel que la actividad financiera estatal debe desempeñar es más amplio. Pero en este apartado, se reducirá el tratamiento de su vertiente de recaudación. Respecto a su carácter instrumental, véase también RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976, p.50.

Éste sería el círculo virtuoso de la tributación³¹³:



En este diagrama, puede observarse el intercambio entre ciudadanía y Estado, que encontramos en la base del perfeccionamiento del contrato social.

En este intercambio, es el Estado el que establece las reglas del juego con la formulación del sistema tributario y sus modificaciones así como con la creación de mecanismos y cauces de información y participación ciudadana. A través de ellos, la ciudadanía podrá ejercer su derecho a controlar y supervisar lo que se hace con el dinero que se recauda.

Sin embargo, aunque el objeto de este contrato sea la posibilidad de que el Estado pueda financiarse en su actividad y realizar los derechos humanos-entre otros objetivos-, es fácil que ninguno de los dos flujos funcione correctamente y que ni los recursos se recauden correctamente, ni la provisión de bienes y servicios públicos sea de calidad o si quiera suficiente, ni el control y la participación suficiente y efectiva.

Y de esta manera, el conocido como *círculo virtuoso de la tributación* – al no fluir correctamente- puede convertirse en el *ciclo de la inseguridad humana*³¹⁴: cuando existe un gran número de personas que viven en la exclusión social y a pesar de sus esfuerzos por pagar los impuestos,

313 Elaboración propia.

314 INTERNATIONAL PEACE BUREAU. *Four Key Elements in implementing CRC article 4 and recommendations*, NGO Submission to the Day of Discussion “Resources for the Rights of the Child-Responsibility of States”, 21 septiembre de 2007, Ginebra, p.8. No es extrapolable a cualquier Estado, y simplemente sirve al fin de ilustrar una situación hipotética que podría darse si el mal funcionamiento del círculo virtuoso de la tributación se llevase al extremo.

observan una falta de inversión en la sociedad, podrían darse disturbios civiles. Disturbios que atentan contra la paz social y que podrían reprimirse violentamente por las autoridades. Aumentando para ello el gasto en servicios de policía, reduciendo como consecuencia los recursos a invertir en otras facetas prioritarias de la sociedad.

La manera más efectiva en la que un gobierno puede lograr encauzar su obligación de realizar los derechos humanos, es mediante la provisión de recursos para la satisfacción de los gastos públicos necesarios para el respeto, protección, promoción y realización de los derechos. Es, *de facto*, una de las áreas más críticas de la política pública. Puesto que de ser bien utilizada, permitirá movilizar fondos sin necesidad de sacrificar *a posteriori* alguna prioridad en el gasto. Los economistas, suelen denominar esta cuestión como la expansión potencial del “*fiscal space*”³¹⁵.

En esencia, la calidad, accesibilidad, adaptabilidad o disponibilidad de los bienes y los servicios que resultan necesarios, dependerá de los recursos que el Estado sea capaz de generar y después gastar. Por esta razón, tal y cómo Magdalena Sepúlveda considera en su informe: “*niveles bajos de recaudación de ingresos tienen un impacto desproporcionado en los segmentos más pobres de la población y constituyen un obstáculo grave a la capacidad del Estado de financiar los servicios públicos y programas sociales*”³¹⁶.

De hecho, no tener acceso a los servicios más básicos es un elemento determinante de la pobreza, multidimensionalmente entendida y no sólo como privación monetaria. Al mismo tiempo, es la persona que se encuentra en esta situación de pobreza la que más necesita ese servicio.

*“La falta de acceso a servicios de calidad es un elemento constitutivo de la pobreza y las personas que viven en la pobreza son especialmente dependientes de los servicios públicos, siendo incapaces de financiarse una alternativa privada”*³¹⁷.

Hecha esta afirmación, hay que tener en cuenta que la situación de cada persona a lo largo de su vida, la hará más o menos dependiente de los servicios públicos. Ergo, se verá más o menos afectada por una decisión aislada del gobierno en esa materia.

315 SAIZ ARNAIZ, Ignacio. “Resourcing Rights: Combating Tax Injustice from a Human Rights Perspective” en NOLAN, Aoife...op.cit pp.77-104. La expresión viene a indicar el “espacio” que se corresponde con lo que un Estado potencialmente podría recaudar de hacerlo correctamente.

316 Informe sobre Política Fiscal y Derechos... op.cit párr.44.

317 Ídem.

Pongamos por caso, el supuesto de las mujeres. Durante un periodo de su vida, dependen más del sistema de salud y protección social, coincidiendo con la etapa de maternidad y salud reproductiva. Adicionalmente: *“las mujeres sirven como prestadoras de los servicios de cuidado alternativo en la circunstancia en que los servicios públicos no estén adecuadamente financiados. Y esta tarea adicional, aumenta su carga en la sociedad y limita sus oportunidades para acceder a un trabajo pagado, educación, experiencia u ocio también afectando negativamente al disfrute en condiciones de derechos como la salud, educación, participación y seguridad social³¹⁸”*.

Las obligaciones financieras de los Estados en materia de derechos humanos- como medidas que forman parte de las medidas generales de aplicación estudiadas en la primera parte de este trabajo- en la esfera de los ingresos públicos, no sólo obligan a generar los recursos necesarios sino a que estos sean además el *máximo de recursos disponibles*. Esto exige del Estado los esfuerzos correspondientes para recaudar tanto ingreso público como sea necesario para satisfacer la necesidad presupuestaria de recursos a fin de realizar los derechos de todos los ciudadanos.

Sin embargo, dado que el entramado internacional de los derechos humanos dota de un amplio margen de discrecionalidad a los Estados en la elección de las medidas para implementar los tratados de derechos humanos, la opción política puede ser someter a los ciudadanos a una presión fiscal baja. Pero, en ese caso, el Estado deberá argumentar porqué esa opción – lícita- es mejor y más efectiva a los efectos de realizar los derechos, que someter a sus ciudadanos a una presión fiscal mayor³¹⁹.

Tras constatar que la primera de las funciones del impuesto desde una perspectiva de derechos es la de generar recursos para realizar los derechos humanos, trataremos ahora los principios tributarios desde una perspectiva de derechos, que resultan aplicables a esta primera función.

Los principios tributarios que vamos a tratar aquí, informan y limitan la creación y modificación de la obligación tributaria en abstracto. Esto es, referida a la ciudadanía en general, a quién está sujeto, pero no al caso particular. Estos principios son: el principio de legalidad, el principio de reserva de ley, el de seguridad jurídica y el principio de generalidad.

318 Ídem.

319 IHRIP, IBP, ACIJ, FUNDAR et al. *Article 2 and Governments' Budget Handbook*.

Los principios de legalidad y seguridad jurídica constituyen una derivación lógica del principio de reserva de ley³²⁰. Por ello, se tratará este último, vinculándolo con los demás.

5.1.1. El principio de reserva de ley y el principio de legalidad desde una perspectiva de derechos humanos.

En primer lugar, la regla básica para la producción normativa en el ámbito tributario está constituida por el principio de legalidad, que comprende la reserva de ley y la legalidad de la Administración. La reserva de ley implica una reserva material – determinadas materias sólo por ley-, y una formal, que guarda relación con la jerarquía normativa y la congelación del rango. La legalidad de la Administración implica que todo actuar del poder está justificado por una Ley previa que actúa de cobertura legal de esa actuación administrativa³²¹.

La única vía heterónoma a través de la que el Estado puede afectar la esfera jurídica del contribuyente, a través de la imposición de obligaciones, es como legislador. Puesto que la legitimidad de la obligación tributaria queda restringida a la esfera legislativa. Al actuar por ley, el Estado no impone su voluntad al contribuyente, sino que es el contribuyente el que obedece la ley³²².

Desde una perspectiva de derechos, la reserva de ley garantiza la publicidad en la producción normativa con lo que también contribuye a la formación de la opinión pública y permite el ejercicio de los derechos a la información y de participación significativa. Con ello, introduce un elemento de racionalidad y control en la labor pública tributaria³²³.

La función tradicional de este principio ha sido la de ofrecer una garantía individual frente a la posibilidad de una intromisión arbitraria en la esfera de libertad y propiedad privada del contribuyente³²⁴. Pero hoy día, además, se constituye como una garantía democrática en el

320 Cabe decir que a pesar de que se ha intentado buscar alternativa a estos principios, nadie puede ofrecer a día de hoy una opción mejor, aunque se propongan ajustes o matices.

321 FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, 2006.

322 PITTEN VELLOSO, Andrei. *El principio de igualdad tributaria: de la teoría de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición*, Juruá, Lisboa, 2010, p.136. Encontramos aquí el tránsito de una relación de poder a una de Derecho.

323 CALVO ORTEGA, Rafael. *¿Hay un principio de Justicia Tributaria?...op.cit p.19.*

324 La reserva de ley, como principio, nace como una garantía del individuo frente a los recortes que a su libertad y propiedad podían causarles los tributos exigidos por el Monarca. PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber constitucional de...* op.cit p.210 y ss. Condicionaban la actuación del Monarca, por la virtualidad del principio del consentimiento del impuesto por la representación de los ciudadanos. En 1987, el Tribunal Constitucional español en su sentencia 19/1987 de 17 de febrero, consideró la importancia que reviste la auto disposición en el establecimiento de los deberes tributarios, operando como un principio que asienta la idea de que son los representantes los encargados de establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria.

proceso por el que se impone y reparte la carga tributaria, como una garantía de igualdad de trato uniforme a los ciudadanos, y de seguridad jurídica o certeza del Derecho, que permitirá conocer con suficiente antelación el alcance de las obligaciones fiscales.

En definitiva, cuando se prevé que sólo pueden establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a lo dictado en la ley, la consecuencia es que deberá regularse por ley tanto el hecho imponible como el sujeto pasivo, la base, la cuota y los supuestos de responsabilidad o plazos de prescripción, entre otros elementos esenciales. Y que no se permiten leyes en blanco, que remitan la regulación del tributo a fuentes secundarias.

La consagración de la llamada como *bifurcación del principio de legalidad financiera*, dota de nuevo significado a la reserva de ley. Con este fenómeno, se separa la aprobación anual del gasto público de la aprobación anual de los tributos. La función de control sobre la política, concretada en la aprobación del gasto cada año, permanece. Pero desaparece una tarea de control sobre el ingreso. Quedando tan sólo el remanente de aprobar cada año en las Cámaras el gasto público anual – de hacerse temporáneamente- con una mera previsión de ingresos.

En este nuevo contexto, y desde una perspectiva de derechos, la reserva de ley actúa como mecanismo para impedir injerencias gubernamentales en materia tributaria, puesto que no existe el control anterior. Injerencias que vayan más allá de las fronteras que la propia representación de la voluntad general ciudadana ha consentido en fijar. Posee tal función dado que el Parlamento es el único con la capacidad de recoger- mediante los cauces de participación que se armen- las distintas visiones y formular una tutela jurídica de los intereses del contribuyente que sea acorde con éstos³²⁵. El hecho de que el impuesto sea una prestación patrimonial que el ente público impone coactivamente, hace necesario de algún modo el concurso de la aceptación voluntaria de aquellos que representan a la ciudadanía³²⁶.

En definitiva, la ley tributaria es la expresión de la voluntad del gobernado de contribuir a financiar los gastos del Estado- como parte del contrato social-. Y la reserva de ley actúa en este punto como una garantía de *auto imposición o auto disposición* de la comunidad sobre sí misma³²⁷.

325 AYALA Y GONZÁLEZ, Fernando. *Curso de Derecho Tributario*, Ediciones de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1983, p.40.

326 ROMERO GARCÍA, Felipe. *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, Cádiz, 2005 p.269

327 Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional español 19/1987, FJ 4º.

Sin embargo, y desde la óptica de los derechos, a pesar de que la ley es la expresión de la voluntad popular expresada en las Cámaras por medio de sus representantes electos, el contenido de la norma tributaria no responde la mayoría de los casos a los intereses de la ciudadanía. Y no lo hace porque no se presta atención a la necesidad de dotar de una perspectiva de derechos a la redacción de estas normas. Y desde esta perspectiva, no basta con que sea una ley la que regule la materia, sino que en su contenido dicha ley debe regular la obligación tributaria de manera acorde con los derechos³²⁸.

De respetarse este principio tributario, la ley resultante sería producto de la intervención de las minorías también- porque en el Gobierno sólo la mayoría está representada-. Si en caso contrario, la reserva de ley, jerarquía normativa, seguridad jurídica etc. no se respetan a través del uso de mecanismos *de urgencia* como los decretos- o producción normativa del ejecutivo-, la ciudadanía y la opción política que ellos escogieron – que no habrá tenido posibilidad de intervenir en su creación-no estará representada en el sistema tributario. Y dado que los ingresos públicos ya no se aprueban anualmente por el Parlamento, ésta es la vía a través de la cual se respeta su derecho a participar en las decisiones.

Del mismo modo, y siguiendo con una perspectiva de derechos, aunque el procedimiento por el que se crea una ley es más lento, también posee una mayor publicidad, lo que permite una mejor formación de la opinión pública al respecto y refuerza la conocida como moral fiscal. Publicidad que no posee el procedimiento en el poder ejecutivo.

Por estas razones, la reserva de ley es “*una garantía esencial de nuestro Estado de Derecho*”³²⁹ que ha de ser preservada. *Nulum tributum sine lege*. Puesto que su objetivo último es el de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes.

Razón por la cual, desde una perspectiva de derechos humanos, el ámbito tributario debería quedar exento de la acción del ejecutivo y, en consecuencia, de sus productos normativos

328 RAMÍREZ CEPEDA, Nathaly Pamela. “El principio de legalidad tributaria en la contribución de valorización”, *VERBA FURIS*, n°26, Julio-Diciembre 2011, pp.133-147.

329 Ad.ex véase el artículo 19 de la Constitución Nacional argentina: “*Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe*”.

propios³³⁰. Porque los elementos estructurales de los impuestos deben estar contenidos en una ley. Con ello, se pretende justificar la existencia de la obligación tributaria y al mismo tiempo evitar la arbitrariedad de parte de la autoridad exactora. No habrá impuestos imprevisibles o a título particular y el contribuyente conocerá de antemano cuánto, cuándo y cómo ha de contribuir³³¹.

En esta línea y como derivación lógica del principio de reserva de ley, encontramos, en segundo lugar, el principio de legalidad. Siguiendo a Sainz de Bujanda³³², el principio de legalidad comprende distintas funciones:

1. Es derivación de la representación popular.
2. Garantía de un reducto mínimo de seguridad ciudadana respecto de sus obligaciones.
3. Representa la importancia de un diseño coherente de la política fiscal.
4. Cauce de participación ciudadana.

El principio de legalidad está compuesto por el principio de reserva de ley y por el principio de supremacía de la ley que establece la relación que debe haber entre el ordenamiento jurídico y el acto administrativo.

Pero el hecho de que no estemos ante una reserva de ley absoluta en la que todo deba quedar regulado en este instrumento, ha posibilitado – por mayor funcionalidad- que el poder ejecutivo sea en gran medida el que *legisla* en materia tributaria. Sus procedimientos más cortos y menos rigurosos en la forma, han permitido que, a día de hoy, no sepamos cuánto vamos a tener que contribuir al sostenimiento de las cargas públicas por la facilidad y la mayor celeridad con la que se formulan las normas ejecutivas. Sin embargo, teóricamente el contenido de la ley como acto normativo primario, limita el contenido de las normas secundarias.

¿Pero, cuáles son las funciones que posee la reserva de ley y que desde una perspectiva de derechos humanos son esenciales?

330 Véase en la Sentencia del Tribunal Constitucional español 83/1984 caso Ley de Bases de Sanidad Nacional, de 24 de julio, FJ.4.

331 RAMÍREZ CEPEDA, Nathaly Pamela. “El principio de...op.cit p.27-28.

332 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos de Madrid, Madrid, 1975, p.194.

“Como ocurre con otras reservas de ley (...), el sentido de la aquí establecida no es otro que el de procurar que la regulación de determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes (...) esta garantía es también en nuestro Estado constitucional democrático una consecuencia de la igualdad, y por ello, preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos, con relevancia, no menor, de la unidad misma del ordenamiento”³³³

Desde una perspectiva de derechos, la reserva de ley actúa como:

1º. Mecanismo de garantía de los derechos de libertad y propiedad.

“El valladar más firme que los súbditos han opuesto siempre a la expansión del mando ha sido el de sus economías privadas”.

De hecho, la resistencia más grande al poder de los déspotas fue por lo general la que provenía de los contribuyentes³³⁴.

En esencia porque la ley, como norma jurídica, es un instrumento adecuado para proteger al particular. Pues las cargas y las obligaciones se impondrán por un órgano constituido por la representación política de los que deben soportar esa carga³³⁵. Aunque en un sentido distinto al anterior: basado en la necesaria participación y solidaridad ciudadana para que el Estado subsista. Salvaguardamos un interés individual buscando salvaguardar los colectivos, que no debemos entender antagónicos sino más bien complementarios.

2º. Mecanismo de control político³³⁶.

Anteriormente, existía una garantía adicional en la aprobación anual del estado de ingresos pues sólo con el consentimiento del Parlamento, el ejecutivo podría disponer y aprobar en materia tributaria.

Hoy día la situación es distinta y ya no podemos decir que el espíritu de control de un ejecutivo no democrático persista. De facto, los intereses y objetivos del poder legislativo y el ejecutivo deberían ser idénticos: proteger y tutelar los derechos de participación de la minoría frente a la mayoría³³⁷.

333 Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987 de 17 de febrero, op.cit.

334 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho...* op.cit p.194.

335 PÉREZ ROYO, F. “Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria”, *Hacienda Pública Española*, nº14, 1972 pp.207 a 219.

336 CARMONA CONTRERAS, A. “Decreto-ley y financiación de las Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm.52, 1998.

337 Como ejemplo del anterior sistema que se revela de mayor corrección, podemos comentar: Bill of Rights de 13 de febrero de 1689. Capítulo VI. “4. *Que toda cobranza de impuestos para la Corona, y para su uso, so pretexto de prerrogativa, sin el consentimiento del Parlamento, por un tiempo más largo y de manera distinta a como el*

3°. Regla democrática.

“Roma nos ha legado una lección para todos los pueblos: el despotismo tributario es causa generadora de la disolución de un Estado”.

Tanto es así que se dice que el imperio romano no sucumbió ante el golpe de los bárbaros, sino que fue consumido por la rapacidad del Fisco imperial³³⁸.

La aplicación del principio de reserva de ley otorgaría a la política fiscal un desarrollo democrático, al asegurar que la regulación de determinadas materias se hace mediante el procedimiento legislativo y que todos están representados.

Considerar que debe ser una ley y no la producción normativa propia del ejecutivo la que en gran medida determine las limitaciones y obligaciones a que deberá responder la economía de cada ciudadano, es expresar una doble preferencia. Por el órgano que debe llevarla a cabo – el Parlamento- y por el procedimiento – legislativo: contradictorio y público-. La Ley aporta garantías adicionales, pero siempre debe formularse con la calidad necesaria, que la haga clara y precisa.

En definitiva: *“el interés de todos los ciudadanos se protege más claramente desde el órgano que, de forma directa, les representa y en el que las diversas posturas han de intentar justificarse ante la opinión pública, según un procedimiento contradictorio y argumentando en debate con los distintos puntos de vista de todos: mayoría y oposición”*³³⁹.

Esta condición de regla democrática puede verse condicionada en caso de utilizar mecanismos como el Decreto-Ley, que emana del ejecutivo. Por definición, este tipo de mecanismos, de carácter provisional, requieren la convalidación de las Cortes y se dictan en casos de

Parlamento lo haya decidido es ilegal”; Declaración de Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789, el art.14 declaraba que *“Todos los ciudadanos tienen el derecho de constatar, por ellos mismos o por sus representantes, la necesidad de contribución pública, de consentirla libremente, de controlar su empleo y determinar su cuota, su base, la recaudación y la duración”*; la Constitución Española de 1812, en su art.338 decía *“Las Cortes establecerán o confirmarán anualmente las contribuciones, sean directas o indirectas, generales, provinciales o municipales, subsistiendo las antiguas hasta que se publique su derogación o imposición de otras”*; El Estatuto Real de España, en 1834 decía *“ no se exigirán...sin que los hayan votado las Cortes”*; la Constitución española de 1837, art.73 *“ no podrá imponerse ni cobrarse ninguna contribución... que no esté autorizada por la ley de Presupuestos...”*; la Constitución española de 1856 art 81.1 *“ no puede el gobierno, las diputaciones provinciales ni los ayuntamientos ni autoridad alguna exigir ni cobrar, ni los pueblos están obligados a pagar ninguna contribución...no aprobado por ley expresa”*; el Fuero de los Españoles, art.9 encontramos que *“ nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a la ley votada en Cortes”*.

338 GARZA SERVANDO, J. *Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Cultura, México, 1949, p.11.

339 KELSEN, Hans. *Esencia y valor de la democracia*. Guadarrama-Labor, Barcelona, 1977, p.85.

extraordinaria urgencia y necesidad. Es cierto además, que existen materias excluidas de su posibilidad de regulación por esta figura jurídica pero por ejemplo en España, pueden regular materia económica y financiera, lo que les permite regular materia tributaria.

4°. Criterio de solidaridad.

La reserva de ley no protege el interés individual sino el colectivo. Y el deber de contribuir es un deber de solidaridad. Puesto que, en las reglas del juego que los representantes de la ciudadanía fijarán para su implementación, los ciudadanos con mayor capacidad económica aportarán más. En cualquier caso, una solidaridad que podrá verse afectada si este principio no se respeta. Puesto que ni aquellos que han de pagar más ni los que deben pagar menos, estarán representados. Solidaridad que además viene determinada por la persecución de un fin en común.

El procedimiento ante el Parlamento, asegura – a priori- que el resultado no erosionará los principios de justicia tributaria en el sentido de beneficiar a determinados sectores de la sociedad sin razón legítima aparente, pues se basará en elecciones fundadas en normas constitucionales que no sólo buscan la recaudación³⁴⁰.

5°. Expresión de la justicia impositiva.

La reserva legal supone además una garantía a favor del ciudadano de que el producto normativo resultante observará los principios y valores constitucionales, entre ellos, preeminentemente la justicia³⁴¹.

6° Mecanismo uniformador e igualitario.

En principio, toda ley se dota de generalidad. En otras palabras, generaliza la posición jurídica de los ciudadanos, también de los que viven en distintos territorios del Estado. Asegurando entre ellos un mínimo de igualdad³⁴².

340 LASARTE ÁLVAREZ, J. *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público.*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993. Pp.61-62.

341 Véase ad.ex Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987 de 17 de febrero FJ.4.

342 Como ejercicio breve de Derecho Comparado, traemos a colación el art.74 de la Constitución Política del Perú, que reza que si se promulgan normas tributarias que violan lo ordenado en este artículo, no surtirán efecto alguno. Esto es, si no respetan la reserva de ley, la igualdad, los derechos fundamentales, poseen un fin confiscatorio etc. serán nulas de pleno derecho. Véase MANINI CHONG, Jorge. Relatoría Nacional del Perú. XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Bahía-Brasil (03/08 Diciembre del 2000), *derechos humanos y Tributación*, Lima, 2000.

En una sociedad en la que está asentado el principio de democracia representativa, encontramos el papel central que dentro de la misma debe ejercer el Parlamento, como pieza fundamental, in-eliminable, del pluralismo político.

La descodificación es un ejemplo del creciente desplazamiento de poder del Parlamento al Gobierno, a la actividad reglamentaria de la Administración y a las facultades legisladoras del Poder Ejecutivo³⁴³.

Si se hace a través de otros medios normativos distintos a la ley, en los que el Parlamento – por su inmediatez- no tiene ningún papel reservado, entonces será la decisión de una parte de la sociedad y las minorías no estarán representadas. Y así, el uso de normas que proceden del ejecutivo por la dinámica de la realidad a la que han de aplicarse debe constituir una excepción y no la regla general.

Es bien sabido que la reserva de ley al ser relativa, permite que algunos elementos de la figura tributaria sean regulados no por ley. Y en este punto, aunque la ley haya respetado las garantías y derechos del contribuyente, puede verse coartada en su efectividad si su posterior desarrollo no lo hace. Sin embargo, cabe recordar que la jerarquía normativa hace que las normas dictadas por el ejecutivo deban ser acordes a las leyes, puesto que son de rango inferior. Y que, por lo tanto, la mayor presteza con la que en el ámbito económico se aconseja actuar – también jurídicamente-no puede contravenir el objetivo de la ley. La ley se convierte así en instrumento y garantía del sistema tributario³⁴⁴.

En definitiva, el proceso por el que se crean las figuras tributarias no puede atentar contra las libertades y derechos del ciudadano. En todo caso, la exigencia de una ley para la regulación de la materia tributaria-al menos en sus aspectos esenciales-, como prerequisite para la creación de tributos, garantiza la preservación del respeto a la capacidad contributiva del sujeto pasivo³⁴⁵. El deber de contribuir queda articulado como deber de solidaridad – quién más posee más aporta- y la ley es la expresión de la voluntad general. Con lo que adquiere mayor legitimidad al emanar de un órgano que representa a todos.

343 GIMÉNEZ PÉREZ, F.” Parlamentarismo”, en REYES SÁNCHEZ, R. (Dir.). *Diccionario Crítico de Ciencias Sociales*, Pub. Electrónica, Universidad Complutense, Madrid.

344 ROMERO GARCÍA, FELIPE. *El valor del sistema tributario: acerca de...* op.cit pp.263 a 346.

345 TROYA JARAMILLO, José Vicente. “Tributación y derechos humanos”, *Revista de Derecho*, UASB-Ecuador, CEN Quito, N°2, 2003-2004, p.50. Disponible en: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1792/1/RF-02-TC-Troya.pdf> u.v. 10/12/2018.

No resulta apropiado desde una perspectiva de derechos humanos, que la necesidad de una norma inmediata permita considerar que concurre el presupuesto habilitante para que el ejecutivo invada un espacio normativo que no es suyo. Resultaría conveniente, por el contrario, que los requisitos para poder usar la *potestad normativa ejecutiva* se fijaran en concreto e incluso quedara excluida la materia tributaria expresamente. Además, una norma prevista para un caso de extraordinaria y urgente necesidad, pierde su valor cuando se utiliza como regla general en materia tributaria.

Como caso paradigmático, Argentina llevó a cabo en 1994 una reforma constitucional de su art.99 inciso 3º párrafo segundo por la cual: *“El ejecutivo no puede bajo nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. (Párrafo tercero)Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros”*.

5.1.2 El principio de seguridad jurídica desde la perspectiva de los derechos humanos.

“El Derecho es, por excelencia, instrumento de seguridad, ante todo. Es el que asegura a gobernantes y gobernados sus recíprocos derechos y deberes, haciendo viable la vida social. Cuanto más segura es una sociedad, tanto más civilizada. Seguras están las personas que tienen la certeza de que el Derecho es objetivamente uno y de que el comportamiento del Estado y del resto de ciudadanos no divergirá del mismo”³⁴⁶

De manera sintética, la seguridad jurídica implica que los poderes públicos no pueden sorprender a los ciudadanos. El ciudadano ha de poder prever sus obligaciones cuando actúa en el tráfico jurídico, circunstancia que además evita arbitrariedades³⁴⁷. La autoridad exactora no puede actuar en el ámbito fiscal sin una previa y expresa delegación de facultades por una ley y de manera acorde a la ley. Al mismo tiempo, el contribuyente sólo estará obligado a cumplir con deberes que expresa y previamente imponga una ley y sólo los derechos que ésta le atribuye puede hacerlos valer ante el Fisco³⁴⁸.

La seguridad jurídica como principio y regla de procedimiento, exige que los poderes públicos se ejerzan por sus titulares legítimos, de manera acorde a los procedimientos preestablecidos en

346 ATALIBA, G. "Seguridad jurídica", *REDF*, n°59, 1988, p.435.

347 GARCÍA NOVOA, César. *El principio de...* op.cit pp.110 y ss.

348 ARRIOSA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Themis, 14º Edición, México, 1999, pp.267-268.

cuanto a la forma, el contenido y oportunidad para ejercerlos. Siempre asegurando la publicidad, legalidad y transparencia en su función con el límite de los derechos y sometidos a control para evitar o reprimir conductas arbitrarias o ilegales obligándolos a repararlas en su caso³⁴⁹.

Desde una perspectiva de derechos, una estrategia válida para generar mayor seguridad jurídica y facilitar el control en su aplicación sería que las leyes tributarias fueran “propositivas”. Esto es como decir que deberían contar con un objetivo exacto al ser formuladas. ¿Qué es lo que deseo conseguir con esta ley? Y al mismo tiempo, debería existir algún cauce jurídico que permitiese exigir que su aplicación o interpretación se hiciese de manera acorde con ese objetivo³⁵⁰. Una práctica como ésta, posibilitaría también mayor transparencia en la actividad exactora y obligaría a los poderes públicos a dotar de racionalidad y diseñar adecuadamente las normas tributarias.

Conectando este principio con los anteriores, las exigencias formales derivadas del principio de reserva de ley aportan seguridad jurídica. No sólo por el procedimiento público requerido, sino porque los obligados tributarios conocen los efectos fiscales de sus actos³⁵¹. Y la propia dificultad de modificar una ley, hace que no pueda someterse el sistema tributario a constantes cambios que restarían seguridad jurídica al contribuyente.

De modo que, la seguridad jurídica puede entenderse cómo:

- Certidumbre de que se cuenta con reglas de Derecho-de igual aplicación- y que en las situaciones que determine este Derecho los derechos adquiridos serán protegidos por los tribunales³⁵².
- Cualidad del ordenamiento que produce certeza y confianza en el ciudadano sobre lo que es Derecho en cada momento y sobre lo que previsiblemente lo será en un futuro³⁵³.

Esto es como decir, que los poderes públicos no pueden actuar sorpresivamente, puesto que la Administración actúa al servicio de la ley –que otorga competencias o funciones, las limita y

349 ROMERO GARCÍA, Felipe. *El valor sistema tributario: acerca de...* op.cit p.317.

350 MURPHY, Richard. *The Joy of...* op.cit pp.112 y ss.

351 CALVO ORTEGA, Rafael. *¿Hay un principio de Justicia Tributaria?...*op.cit p.19.

352 LARENZ, KARL. *Derecho justo. Fundamento de la ética jurídica*, Civitas, Madrid, 1985, p.46.

353 SAÍNZ MORENO, F. “Seguridad jurídica”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid, 1999, p.6108.

controla- y como tal está subordinada al legislador que a su vez está subordinado al ciudadano-
354 .

Se trata de claridad, precisión, confianza, certeza y previsibilidad, tanto teórica o normativa como aplicativa. Porque el contribuyente debe poder conocer que es lo que realmente está ocurriendo en la práctica con la aplicación de la norma que en principio ha conseguido entender³⁵⁵. Estos elementos están relacionados con el concepto de tipicidad. Las dos intromisiones legítimas en los derechos del ciudadano- derecho penal y tributario-requieren que la conducta para la cual se ha previsto legalmente una consecuencia que constituye una injerencia en la vida del ciudadano, esté prevista de manera previa y cierta. Esto es, dicha conducta debe ser típica.

Recapitulando, la seguridad jurídica supone: el conocimiento y la certeza del contenido y la aplicación del Derecho; la confianza del ciudadano en las instituciones públicas y el orden jurídico como garantes de la paz social y la previsibilidad de los efectos de la aplicación de las normas.

Lógicamente, este principio es incompatible con un panorama tributario en el que imperen las constantes modificaciones de la norma y se requiera un alto grado de especialización para entenderla y aplicarla, hasta el punto de que la materia tributaria se torne una cuestión reservada a los expertos en cada impuesto³⁵⁶.

En este sentido, debemos destacar que no basta con que la norma tributaria revista la forma de una ley, además la norma tributaria debe ser inteligible, simple y previsible.

Y es que, la ambigüedad y la falta de precisión conceptual con la que muchas normas son dictadas, en todos los ámbitos del Derecho, pareciendo que sólo el que no es *lego en Derecho* va a leerlas y aplicarlas- o que con que la entienda quien la aplica es suficiente-, hace que, en la mayoría de ocasiones, el contribuyente no conozca cuál es su carga tributaria. Y desde un

354 ROMERO GARCÍA, Felipe. *El valor sistema tributario...* op.cit pp.317-330.

355 Es obvio que la certeza va a depender de las facultades cognoscitivas del contribuyente. Sin embargo, el ordenamiento tributario debe asegurar las condiciones objetivas que permitirían su inteligibilidad sobre la base de unos conocimientos o diligencia media. GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributo...* op.cit pp.73-74.

356 ROMERO GARCÍA, Felipe. *El valor sistema tributario...* op.cit p.326. Un ejemplo de falta de claridad o como algunos autores la han considerado, de “opacidad invencible” era el art.63 de la Ley 19/1991 de 6 de junio del IRPF española-derogado- que decía: “*El resultado de las operaciones previstas en el art.61, sumado al saldo positivo que, en su caso, arroje la prevista en el apartado uno del artículo anterior y el cociente a que se refiere el párrafo segundo del artículo siguiente y minorado en el importe de los rendimientos irregulares negativos a que se refiere la letra b) del apartado dos del art..59, constituirá el importe de la renta regular del sujeto pasivo.*”

punto de vista puramente económico, conocer las consecuencias tributarias de las decisiones de un ciudadano que se plantea actuar en la economía, es vital. Sensus contrario, el desconocimiento o la inseguridad que generan las continuas reformas y la falta de claridad en el enunciado de la norma, puede acabar por desincentivar la inversión³⁵⁷.

En otras palabras, respetar el principio de seguridad jurídica, el principio de reserva de ley, legalidad y el de jerarquía normativa no es únicamente obligatorio, sino que además es económicamente conveniente o más rentable.

La simplicidad en el diseño del sistema tributario ha sido siempre fundamental en la tributación. Y algunos autores asocian su complejidad con la falta de confianza entre el contribuyente y la autoridad exactora. Tomemos como ejemplo el caso de la creación del Impuesto sobre la Renta Personal en 1803 en el Reino Unido. El cumplimiento de la obligación tributaria exigía del contribuyente cumplimentar hasta cinco impresos ordenados de la A a la E. El objetivo no era otro que asegurar que ningún funcionario de la Administración Tributaria tuviese conocimiento de *todos* los detalles sobre la renta de determinada persona³⁵⁸.

Pero en cualquier caso y dejando los ejemplos particulares a un lado, la falta de simplicidad hace además que la norma tributaria pueda *interpretarse* en algunos casos para obtener ventaja-este aspecto es relevante para la existencia del fraude fiscal-, o que las lagunas dejadas por una norma se traten de colmar con leyes sobre leyes que en nada suman a la mayor certeza de su contenido. Razón por la cual, para algunos autores: “*almost nothing is at it seems in taxation*”³⁵⁹.

5.1.3. Recapitulación.

Todo lo considerado hasta este punto, nos sirve para calificar el impuesto como instrumento de segunda categoría, puesto que serviría para nutrir otras finalidades, como la realización de los derechos humanos. En este sentido, el sistema tributario actúa como mecanismo para la recaudación de los recursos que se requieren a fin de financiar la actividad estatal. Y como quedó establecida la relación existente entre el Presupuesto en sus dos vertientes y los derechos humanos, nos encontramos ante su relación instrumental. Puesto que se recauda para después aplicarlo -entre otras cosas- a la realización de los derechos humanos en el gasto público. Por

357 Ídem, p.330.

358 MURPHY, Richard. *The Joy of Tax. How a fair...* op.cit pp.152 y ss.

359 Ibídem, p.155.

lo que los impuestos, constituyen el “instrumento” de que el gasto público se vale para cumplir con sus objetivos.

Esta afirmación tiene dos consecuencias: en primer lugar, la necesidad de contar con recursos financieros para sostener las políticas públicas que protegen, promueven, respetan y realizan los derechos hace necesaria la promulgación de normas que articulen el deber de contribuir; en segundo lugar, la autorización legislativa previa para su creación debe asegurar el respeto por los derechos en el proceso de creación normativa.

Sin embargo, el sistema tributario constituye también, en sí mismo, un instrumento de primera categoría que puede influir positiva o negativamente en la vida del ciudadano. Esto significa que puede ser utilizado como una herramienta de transformación social con sus propios objetivos.

La ley debe cumplir unos requisitos de legitimidad externa fruto de observar las reglas que otorgan la *potestad normandi* y que informan sobre la solemnidad en la confección. Pero al mismo tiempo, debe contar con legitimidad interna. Y ésta provendrá de la observancia de las normas de rango superior que configuran sus fronteras³⁶⁰. No basta con la justicia tributaria formal, sino que debe acompañarse de una justicia tributaria material. Y esta última resulta de la adición de la justicia conmutativa- cada uno paga lo que puede pagar- y la justicia distributiva – el que paga menos recibe más- que llevan a la equidad.

En definitiva, el respeto al principio de reserva de ley, legalidad y seguridad jurídica a través de normas estables e inteligibles es fruto de “*la insoslayable exigencia de estabilidad, sin la cual resulta difícil que pueda vivir y asentarse un verdadero orden social*”³⁶¹.

En este apartado, hemos tratado la sujeción abstracta, dado que la ley, formulada en términos generales no determina la carga concreta que cada persona posee. Para conocerla, será necesario aplicar los principios tributarios materiales, obteniendo la sujeción concreta.

Uno de los caracteres esenciales de la ley, es su generalidad o su elevado grado de abstracción, proyección específica de la igualdad. La ley, formula una hipótesis general que se aplicará cuando los rasgos fundamentales de ese hecho o acto que regula se den en la realidad. A partir

360 RAMÍREZ CEPEDA, Nathaly Pamela. “El principio de legalidad...op.cit p.22.

361 GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1999, p.101.

de ese momento, de manera proporcional, equitativa y general, deberán aplicarse los principios materiales a fin de determinar la carga tributaria concreta³⁶².

La justicia tributaria puede considerarse como una obligación del Estado y un derecho de la sociedad. Derecho y obligación de recaudar legal y previsiblemente, de una manera justa y acorde con los principios que veremos en adelante y cuyo sustrato fundamentador es la dignidad humana³⁶³.

5.2. La consecución de mayores cuotas de igualdad y no discriminación³⁶⁴.

“Cuando los tributos exceden a la posibilidad de los vasallos, y la Real Hacienda no percibe lo que necesita para satisfacer las obligaciones del Estado, es inexcusable aumentar las contribuciones, cuya infalible consecuencia es aniquilar a los vasallos³⁶⁵”

Tal y cómo hemos considerado hasta este punto, la función recaudatoria del impuesto debe verse amparada por el respeto de los principios que rigen la creación de las figuras tributarias. Con el objetivo de alcanzar la justicia tributaria formal y respetar la confianza legítima en la Administración.

Ahora bien, el progresivo logro de una mayor igualdad en la sociedad y la lucha frente a la discriminación, pueden considerarse dos funciones más que el sistema impositivo puede y debe desarrollar. Para ello, deberá respetar los principios materiales de la tributación. Principios que regulan la carga tributaria en concreto que deberá satisfacer cada contribuyente.

Por ello, una de las funciones más interesantes desde la perspectiva de derechos humanos es la que ofrece la posibilidad de utilizar el sistema tributario como medio para alcanzar mejores cuotas de igualdad en la sociedad y como medio de lucha contra la discriminación endémica en busca de la igualdad sustancial. En otras palabras, una función conmutativa *a priori*- ya que cada uno pagará lo que pueda pagar- y redistributiva *a posteriori*.

En el contexto actual en el mundo, los flujos de asistencia financiera entre Estados son cada vez menores y de progresiva desigualdad. Y en este contexto, contar con un régimen fiscal nacional

362 ÁLVAREZ LEDESMA, Mario. *Introducción al Derecho*, Mc Graw-Hill, 1ª edición, México, 1995, p.133.

363 MORENO, Luis (Coord.) *ABC de la Justicia Tributaria*, Arte Perú S.A.C, Lima-Perú, noviembre de 2015, pp.7 y ss.

364 A modo de ejemplo curioso, la Constitución Política de Perú, en su art.59, prevé un principio de solidaridad que reza “*el Estado brinda oportunidades de superación a los sectores que sufren cualquier desigualdad*”.

365 Al parecer, un político lo escribió al rey Felipe V. MERINO ANTIGÜEDAD, José María. *Maestro ¿es lícito...* Op.cit p.33.

justo y progresivo puede servir para frenar la desigualdad estructural y redistribuir la riqueza de manera que los beneficios del desarrollo económico de un país lleguen a todos³⁶⁶.

La figura de la imposición es la fuente más utilizada y sostenible de ingresos para un Estado. El Estado necesita recaudar recursos- principalmente a través de la imposición-, y la estructura tributaria que elija utilizar debe poder ser considerada el resultado de una negociación con la ciudadanía sobre la manera en que va a conseguirlos. Hacerlo de la manera correcta, puede asegurar que el Estado cuente con un sistema fiscal sostenible. Porque probablemente es más operativo y duradero en el tiempo un sistema tributario que se cumple por el convencimiento de que es justo, que uno que se cumple por miedo a la sanción.

Adicionalmente, la persecución de funciones fuera de la estricta fiscalidad – si puede considerarse que existan tributos con este efecto en exclusiva- a través de la estructura del ingreso público, es para un sector del pensamiento, económicamente más viable que hacerlo a través del gasto. La razón es que cuando disminuyen los ingresos en el caso de un impuesto con fines no fiscales, la carga presupuestaria para Hacienda es menor que si se articulara alguna partida de gasto para esta misma finalidad. Porque en este último caso, si usamos la figura del impuesto para recaudar ingresos públicos que después se aplicarán a los gastos públicos, generamos un mayor coste para la administración, que interviene en dos ocasiones – recaudación y control-. En el caso del impuesto con fines no fiscales, directamente concedemos el beneficio fiscal³⁶⁷.

“Where governments both tax households and pay them benefits at the same time, so taking money out of one pocket and putting it into the other pocket at the same time. We have fiscal churning³⁶⁸.”

Sin embargo, algunos autores consideran que la vía del gasto es más adecuada ya que si por ejemplo se invierte en determinado sector de la educación, podrán conocerse sus efectos. Se convierte en un modo más eficaz y equitativo de intentar intervenir en la sociedad porque usar

366 CAPRARO, Chiara , *Impuestos a hombres y mujeres: Por qué el enfoque de género es crucial para un régimen fiscal justo*, Christian Aid-InspirAction, marzo de 2015, p.5

367 Véase CHECA GONZÁLEZ, C. “Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *R.E.D.F.*, nº40, 1983, p.505.

368 SMITH, David D. *Living with the Leviathan. Public Spending, Taxes and Economic Performance*, The Institute for Economic Affairs, Londres, 2006 pp.112 y ss. El “*fiscal churning*” es ineficiente y puede observarse por ejemplo en los cinco o seis billones de libras esterlinas que cada año cuesta a Reino Unido transferir el dinero de un bolsillo al otro.

el ingreso público acaba por perpetuar las situaciones sobre las que se actúa, mientras que el uso del gasto público puede ser útil para modificar comportamientos.

Lo más conveniente, vista la práctica, será utilizar una combinación de ambas herramientas dependiendo del caso.

En esta parte de la tesis, en la que hablamos del impuesto como herramienta de transformación social, y como un mecanismo para alcanzar la justicia tributaria material, debemos caracterizar el impuesto como instrumento de primera categoría, al ser cierto que no servirá en este punto para nutrir otras finalidades, sino que perseguirá sus propios objetivos.

La función redistributiva, provee al Estado de los mecanismos para transferir la riqueza de las clases más altas de la sociedad a los que poseen menos recursos. Una herramienta que podría ser utilizada para hacer frente a la discriminación sistémica que padecen algunos grupos de ciudadanos.

De facto, la potestad tributaria monopolizada por el Estado, se constituye como medio para que el aparato estatal pueda proveer a sus ciudadanos de las condiciones materiales mínimas para su desarrollo íntegro, a lo que está obligado constitucionalmente.

Y en esta línea, la función de los tributos no es otra que permitir que el Estado cuente con los recursos económicos que necesita para afrontar adecuadamente – a través del gasto público- su deber de garantizar la plena vigencia de los derechos humanos³⁶⁹.

Consecuentemente, la trascendencia de la política fiscal de un Estado para los derechos y las condiciones en que estos son ejercidos, no es neutra. Puesto que tal y como se desprende de la conocida a nivel europeo como “*excepción tributaria*”, se trata de una intromisión legítima en el derecho de propiedad del ciudadano, que de no respetar las garantías y principios constitucionalmente establecidos, podrá atentar contra el derecho a una vida digna y en pureza, contra cualquier derecho humano³⁷⁰.

369 LONDA, César. *Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional*, Lima, abril 2005 pp.3 y ss.

370 El art. I primer apartado del Primer Protocolo al Convenio Europeo para la Protección de los derechos humanos y las Libertades Fundamentales dice “*toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional*”, y en su apartado 2º prevé la llamada como excepción tributaria “*sin perjuicio del derecho de los Estados de poner en vigor leyes que juzguen necesarias para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones*”.

Las consideraciones de corte liberal, afirmarían que se trata de una invasión del derecho a la propiedad, mientras que las más socialdemócratas dirían que se fundamenta en un deber de solidaridad. Pero, en definitiva, los impuestos constituyen el precio que se paga en sociedades que se basan tanto en la libertad, de un lado, como en un mínimo de solidaridad, de otro lado³⁷¹.

Se trata de encontrar un equilibrio entre los derechos individuales y los intereses generales. En efecto, la necesidad de cubrir las cargas públicas, hace imperante la elección del medio a utilizar y de cómo será implementado. Y esta elección deberá dictarla la eficacia del medio elegido, pero también su justicia.

Si recapitulamos, el impuesto posee 3 funciones básicas:

1. FISCAL. En línea con la primera de las funciones que analizábamos en el apartado anterior. A través de ésta, el Estado busca incrementar los ingresos que posee para financiar su actividad a través del gasto público, también la realización de los derechos humanos.
2. ECONÓMICA. El tributo posee el potencial para orientar la conducta de los agentes económicos en determinado sentido.
3. SOCIAL. Como contraparte del contrato social y de la obligación dineraria- en la mayor parte de los casos- a satisfacer por el contribuyente, el tributo retorna a la ciudadanía en forma de las políticas, los servicios y aquellas obras públicas y programas sociales que son necesarios. Adicionalmente, el tributo puede ser utilizado para disuadir determinadas conductas por ejemplo el consumo de bebidas alcohólicas o muy azucaradas grabándolas o determinadas actividades industriales que contaminan en niveles elevados o ponen el riesgo la supervivencia de alguna especie. Como tal, puede ser considerado en su conjunto, como un factor de desarrollo y de transformación social. Adicionalmente, los beneficios fiscales se utilizan también, por lo general, para persuadir a los operadores económicos como las empresas a contratar a personas que se encuentran en los colectivos con mayor vulnerabilidad.

Cómo vimos en el apartado anterior, el ingreso público encuentra el fundamento de la recaudación en el deber ciudadano de contribuir para lograr el bien común y la posibilidad de que todos puedan ejercer sus derechos en igualdad de condiciones. Constituye por lo tanto un instrumento útil para recolectar cuantitativamente los recursos necesarios para financiar las políticas públicas. Pero, de poco servirá recaudar cuantitativamente lo necesario para los

371 OLIVEIRA, Marcelo-*INSTITUTO DE JUSTICIA FISCAL DE BRASIL. ABC... op.cit* p.25.

derechos humanos si no se recauda cualitativamente desde los derechos humanos. Y en este mismo orden de cosas, trataremos a continuación los principios tributarios desde una perspectiva de derechos humanos que son aplicables a esta función del impuesto.

5.2.1. ¿Cuánto y quién debe pagar impuestos?

El deber de contribuir ha quedado configurado como deber en la mayoría de textos constitucionales del mundo. Sin embargo, resultaría irrelevante que se enunciase como derecho o como una obligación dirigida a los poderes públicos. Los efectos serían los mismos si se dijese *“los ciudadanos tienen derecho a que sus prestaciones tributarias se exijan legalmente y sólo dentro de ciertos límites”*³⁷².

Hablar de justicia tributaria en términos materiales, nos debe llevar a plantearnos: cómo gravamos la renta y el patrimonio; qué carga soporta la renta de trabajo y la de capital; cómo gravamos el beneficio empresarial de una persona física o jurídica; qué distingue la vivienda habitual de otro inmueble en su tratamiento fiscal; o en el impuesto sobre el valor agregado o añadido cómo distinguimos los productos de primera necesidad de los que no lo son etc. Son todas cuestiones que guardan relación con la noción de justicia tributaria³⁷³ y que como veremos en adelante, guardan una conexión fundamental con la realización de los derechos humanos.

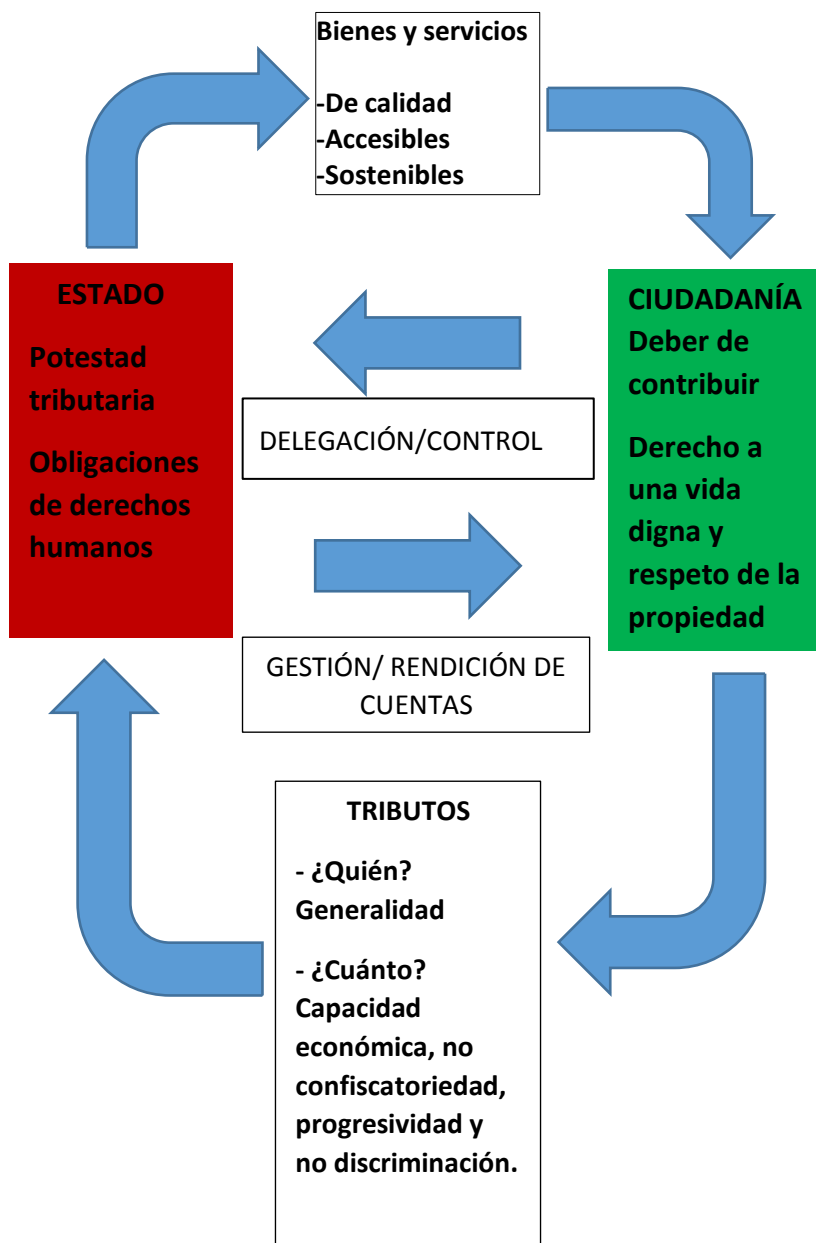
En este apartado, trataremos los principios materiales que determinan la carga tributaria concreta de cada ciudadano, y que de ser respetados y reinterpretados desde una perspectiva de derechos humanos permitirán una recaudación para y desde los derechos humanos.

Éste sería el nuevo círculo virtuoso –ampliado– de la tributación³⁷⁴:

372 VARELA DÍAZ, Santiago. “La idea de deber constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 2, número 4, enero-abril 1982. p.8

373 CALVO ORTEGA, Rafael. *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, Civitas, Navarra, 2012, pp.31-35.

374 Elaboración propia.



Si una de las dos partes, deja de ejercer su función o incumple alguno de sus términos, el círculo se rompe. Si ambos la cumplen habrá ciudadanos mejor informados, con mejor educación, salud, calidad de vida y trabajo digno que contribuirán a nutrir las arcas estatales para que el Estado pueda seguir ofreciendo servicios de calidad, accesibles y sostenibles.

Uno de los elementos necesarios será la concurrencia de un sistema tributario justo, sólo posible con la concurrencia de la capacidad económica, la igualdad, la progresividad y la no confiscatoriedad, que constituyen los principios de la justicia tributaria material³⁷⁵.

375 PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber constitucional de...* op.cit pp.150-153.

A pesar de la distinción entre la vertiente del ingreso y la del gasto, no podremos hablar de que poseemos un sistema fiscal justo si alguna de las dos ramas del Presupuesto no cumple con este objetivo. En la vertiente del gasto ha costado más tiempo llegar a considerar que el mismo debe ser justo. Por lo que se refiere al ingreso, “*el latir de lo justo en el reparto del coste de producción de la actividad pública ha acompañado, en todas las épocas, al propio fenómeno tributario, lo que no significa, por supuesto, que haya tenido siempre práctico reflejo y real aplicación*”³⁷⁶.

A continuación, analizaremos el principio tributario de generalidad para determinar quién debe pagar impuestos, y en segundo lugar, los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad y progresividad para determinar cuánto se debe pagar en impuestos. Todo ello desde una perspectiva de derechos humanos.

5.2.1.1. ¿Quién debe pagar impuestos?

*“Había que hacer un trabajo importante, TODOS sabía que NADIE lo haría. Cualquiera podría haberlo hecho, pero NADIE lo hizo. ALGUIEN se enojó cuando se enteró, porque les hubiera correspondido a TODOS. El resultado fue que TODOS creían que lo haría CUALQUIERA y NADIE se dio cuenta de que ALGUIEN lo haría”*³⁷⁷.

La ciudadanía asocia el estatuto de ciudadano con el tener derechos. Pero cumplir con el deber de contribuir también hace al contribuyente partícipe del proceso de financiación de las políticas públicas y con ello de la *cosa pública* y debe considerarlo parte de su estatuto de ciudadano.

Pero, a pesar de que la generalidad de la ley que habla de “todos” como el sujeto de la obligación tributaria; lo cierto es que en la aplicación del sistema impositivo ha de ser tenida en cuenta la situación personal, familiar etc. de la persona de la que hablemos.

En origen, el principio de generalidad proviene del *Ancien Regime* francés. Época histórica en la que pagar impuestos era considerado por la nobleza y el clero como algo degradante y por ello poseían privilegios tributarios para no pagar. La generalidad aparece justamente contra esos privilegios como conquista de la Revolución Francesa³⁷⁸.

376 PONT MESTRES, M. “La justicia tributaria y su formulación constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº31, 1981, p.367.

377 Moraleja de esta historia: ALGUIEN reprocha a TODOS porque en realidad NADIE hizo lo que podría haber hecho CUALQUIERA. La decisión de cumplir con las obligaciones tributarias, puede caracterizarse como un dilema social. Frente al cual, el contribuyente debe decidir entre metas egoístas y metas colectivas. Si decide no pagar, y no se le reprocha legalmente, estará mejor. Pero si todos deciden pensar en sus metas propias antes que en las colectivas, entonces estas últimas dejarán de existir, y todos hubiesen estado mejor cooperando. Véase en VIVES, María Luisa. *Educación Tributaria: un... op.cit* p.22.

378 PITTEN VELLOSO, Andrei. *El principio de igualdad tributaria. De la teoría de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición*, Juruá, Lisboa, 2010, pp.146 y ss.

Y queda consignada por primera vez, en la Declaración de los Derechos de Hombre y el Ciudadano de 1789 cuando afirma: “*la contribución común para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos administrativos que debería repartirse entre todos los ciudadanos según sus capacidades*”. Un poco más adelante, la Constitución francesa de 1793 establecía “*ningún ciudadano está dispensado de la honrosa obligación de contribuir a las cargas públicas*” y la Constitución de Baviera de 1818 establecía: “*la participación en las cargas estatales es general para todos los moradores del Imperio, sin excepciones en función de cualquier posición y sin consideración de las exenciones especiales anteriormente existentes*”.

El principio material tributario que determina quién ha de contribuir es, por tanto, el de generalidad. Según el mismo, los impuestos deben alcanzar a todos aquellos que se encuentren en una misma situación, sin discriminación no justificada posible. Esto no supone que todos deban pagarlos del mismo modo sino que pretende evitar que se apliquen excepciones injustas a aquellos subsumidos en los supuestos contemplados por la ley.

Desde una perspectiva de derechos, este principio está en conjunción con el principio de reserva de ley tributaria, puesto que uno de los atributos de la ley es la generalidad. Y del mismo modo, la exigencia de una ley que abarca a todos, va a ser una garantía de que no se aplicarán tributos a personas determinadas por motivos discriminatorios³⁷⁹. Prohíbe los beneficios que se conceden en razón de la persona beneficiada, uniendo una universalidad subjetiva con una uniformidad cuantitativa para todos los contribuyentes de igual capacidad contributiva.

El principio de generalidad posee una faceta objetiva, ya que tendrán que definirse los hechos que permiten identificar la capacidad económica del sujeto. Y una faceta subjetiva, puesto que estos hechos determinarán quiénes son los sujetos pasivos y una vez identificados, dependiendo de sus circunstancias personales y familiares, su carga tributaria³⁸⁰.

En definitiva, la generalidad en el deber de contribuir habrá de articularse de manera conjunta con el resto de principios financieros. Principios que van a decirnos quién debe contribuir en concreto y la medida en la que debe hacerlo.

379 Tómesese como ejemplo el caso de la propuesta política de Francia o Reino Unido a principios de 2017, de cobrar un impuesto a las empresas que contraten extranjeros, que pagarán impuestos por ello, por el coste de recibir el *conocimiento extranjero*.

380 Como muestra- aunque contrario a la generalidad- tomemos el tributo sobre el patrimonio judío que la Alemania nacional-socialista de 1938 instauró. Toda vez definido el hecho imponible como la titularidad judaica de patrimonio, los sujetos pasivos sólo eran los judíos. PITTEN VELLOSO, Andrei. *El principio de igualdad tributaria...* op.cit p.147.

Antes de pasar al estudio de los siguientes principios, es relevante hacer mención en este punto a la posibilidad de caracterizar el deber de contribuir como un deber de solidaridad. Según el mismo, todos debemos contribuir pero aquellos que poseen más deben hacerlo en mayor medida. E incluso algunos contribuirán cuando otros – legítima y legalmente- no lo hacen. Tratamos esta cuestión en este punto, puesto que la normativa tributaria de los Estados no da razón del porqué del deber de contribuir aunque sí del cómo, el cuándo o el para qué se debe contribuir. Y precisamente la solidaridad constituye ese porqué, convirtiendo el deber de contribuir en un deber de colaboración por parte de los contribuyentes no afectados por determinada situación³⁸¹. Un deber que refuerza los lazos entre ciudadanos en una sociedad. Su configuración como un deber de solidaridad exige que el deber de contribuir sea mayor para aquellos que poseen mayor capacidad de pago, al mismo tiempo que protege las necesidades básicas de todos —sin las que, la dignidad y la libertad desaparecen-.

En conclusión, el principio de generalidad constituye el presupuesto imprescindible para que exista una tributación igual, y la igualdad será condición de la generalidad ya que sólo se dará si se grava de modo igual a *todos* los contribuyentes capaces.

Sin embargo, como veremos en el siguiente punto, en ocasiones la igualdad exige tratamientos distintos. Y, aunque éstos no realizan la generalidad, tampoco la violan³⁸².

5.2.1.2. ¿Cuánto se debe pagar en impuestos?

“While raising higher levels of domestic resources is important, it is equally important that it is done in a just and fair way”³⁸³

Todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, suele ser la frase empleada para determinar la obligación tributaria del ciudadano. Y es la proyección por escrito del principio de generalidad tratado en el punto anterior.

Sin embargo, el principio de generalidad debe quedar matizado por otros principios que determinarán cuánto han de pagar aquellos que estén obligados. Esto es como decir: la potencial carga tributaria de todos cuando se efectúa el cálculo del coste de la actividad del Estado y se

381 Véase ORÓN MORATAL, Germán. *El deber de contribuir al sostenimiento del gasto público* en <http://mayores.uji.es/documentos/deuredcontribuir.pdf> u.v 13/02/2017.

382 PITTEN VELLOSO, Andrei. *El principio de igualdad tributaria...* op.cit p.148.

383 ACTION AID. *Tax Justice: the domestic perspective. A synthesis of studies of the tax systems in five developing countries*, p.13. Disponible en: <http://www.actionaid.org/2016/11/making-tax-work-womens-rights> u.v. 10/2/2019.

divide entre los ciudadanos, queda modulada por el respeto a la igualdad y la no discriminación, con arreglo a su capacidad económica y de manera progresiva. Porque la carga tributaria o la sujeción tributaria concreta del ciudadano, no será equivalente al resultado aritmético de dividir el coste de la actividad pública por el número de ciudadanos.

La relación tributaria no es una relación de poder como antaño y por ello las normas tributarias se consideran normas jurídicas -tras una larga discusión doctrinal al respecto-. Es una relación de Derecho en virtud de la cual el Estado ostenta un derecho de crédito frente al ciudadano. Y el ordenamiento jurídico es el encargado de establecer formalmente sus obligaciones y sus derechos³⁸⁴.

Siguiendo a Einaudi, *“es absurdo que la igualdad resulte de la división de los gastos totales por el número de ciudadanos (...). El pobre no puede pagar lo mismo que el individuo de clase media, ni éste igual que el rico, ni el obrero lo mismo que el dueño de la empresa, ni el niño lo mismo que el adulto. La igualdad entre cosas diferentes no es verdadera igualdad (...). La verdadera igualdad debe tener en cuenta el sacrificio que ocasiona el impuesto”*³⁸⁵.

En la determinación de la sujeción tributaria en concreto, cuánto se ha de pagar, habrá determinados principios tributarios que tendrán que ser respetados y que analizaremos desde una perspectiva de derechos. Estos son: el principio de capacidad económica, el principio de no confiscatoriedad y el principio de progresividad.

- En primer lugar: el principio de capacidad económica.

Una vez aceptada la existencia de un deber de contribuir general que habrá de configurarse de acuerdo a unas garantías y principios, podemos considerar que la capacidad económica mide el cuánto en esa contribución, atendida cada persona.

En la historia han sido varias las teorías que han tratado de fundamentar el criterio por el cual se debe contribuir. Un criterio que busca modular la carga tributaria de manera acorde con la justicia que se persigue.

384 *Ibidem* p.135.

385 EINAUDI, Luigi. *Principios de Hacienda Pública*, Aguilar S.A, 4ª edición, Madrid, 1955, p.91.

Las principales teorías han sido³⁸⁶: la teoría sobre el reparto justo de la carga tributaria o teoría del beneficio, la teoría del sacrificio y la teoría de la capacidad económica³⁸⁷. En concreto:

a) **Teoría del beneficio.** Según la misma, deben recibir un trato idéntico los ciudadanos que obtienen un *beneficio* similar derivado de la actividad estatal. De modo que el reparto de la carga tributaria debe hacerse de manera proporcional a las ventajas que el Estado proporciona a cada ciudadano.

Siguiendo esta teoría, los impuestos son como una *prima de seguro* que el ciudadano paga a una sociedad que es su *aseguradora colectiva*. Paga para poder disfrutar tranquila y seguramente de su propiedad. Y siguiendo la proporcionalidad, a más propiedad, mayor el beneficio obtenido de la protección que brinda el Estado, y consecuentemente se debe pagar más.

b) **Teoría del sacrificio.** Esta teoría mide la carga tributaria en función de nuestro *sacrificio* al hacer frente al cumplimiento de nuestro deber de contribuir. Al aumentar la renta o el capital que posee un ciudadano, las últimas fracciones de esa renta poseen un valor menor- se dedican a necesidades superfluas por lo general- que las primeras – que se dedican a satisfacer las necesidades elementales-. Por ello, los niveles más elevados deben pagar más porque lo que deben pagar de los últimos niveles de renta les supone un sacrificio menor, en una relación inversamente proporcional.

c) **Teoría de la capacidad económica.** Ésta es la teoría utilizada en la actualidad, la más extendida y una combinación de las anteriores. En el Estado, como empresa colectiva o común cuya misión es servir al ciudadano, las cargas del Estado se reparten entre los ciudadanos atendiendo a su *capacidad* de pago.

La teoría de la capacidad económica, se encuentra apoyada en más razones que las puramente económicas, también en razones sociales, políticas o éticas. La capacidad económica es la aptitud que poseen los ciudadanos para concurrir a las cargas públicas, y se manifiesta en la posesión de riqueza económica. Sólo podría admitirse una desviación de este principio en sentido positivo, es decir que quien tenga la capacidad de contribuir, pague menos de lo que le

386 CABALLERO SÁNCHEZ, R. y GARCÍA DE CASTRO, M. “La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº206, 1990, pp.344 y ss.

387 PITTEN VELLOSO, Andrei. *El principio de igualdad tributaria. De la igualdad...* op.cit pp.159 y ss.

correspondería según esa capacidad. Pero nunca puede gravarse a nadie por encima de su capacidad o a alguien que no la tenga³⁸⁸.

La capacidad económica es un principio que posee su origen en la Antigua Roma, cuando, por orden de Servio Tulio- penúltimo rey etrusco- se elaboró un censo de ciudadanos con objeto de conocer su riqueza y poderles exigir con arreglo a ella el armamento que podían aportar al ejército. Posteriormente, este censo se utilizó para organizar el conocido como *tributum ex censu*, el censo sobre la fortuna que graduaba los derechos políticos del ciudadano³⁸⁹.

Las principales razones para seguir el criterio de la capacidad económica son³⁹⁰:

- Desde un punto de vista ético-social: hay personas que no tienen recursos económicos, no demuestran tener capacidad contributiva y no pueden pagar impuestos. Lo ético sería que el que sí que tiene capacidad económica y de manera progresiva, deba pagar más impuestos.
- Desde un punto de vista ético-filosófico: el criterio de la capacidad económica es una especificación de la justicia distributiva según la cual “*a cada uno lo suyo*” y la carga de los servicios públicos que no puede dividirse- una de las razones por las que la teoría del sacrificio o el beneficio no pueden aplicarse -se soporta según las posibilidades de cada uno.
- Y desde un punto de vista ético-jurídico: en un Estado de Derecho, la tutela jurídica de la dignidad humana hace necesario el respeto de un mínimo existencial que no podrá considerarse dentro de la capacidad contributiva- aunque sea muestra de ella- del sujeto en cuestión, así como el respeto de la igualdad y la garantía de la propiedad privada.

En este punto, resulta necesario distinguir entre la capacidad económica y la capacidad contributiva del ciudadano. La primera hace referencia a los elementos económicos que definen el hecho imponible- *ad.ex capital o patrimonio*-. La segunda sin embargo, atiende a esos elementos pero los pone en relación con la persona del contribuyente en sus circunstancias personales y familiares³⁹¹.

388 La teoría de la capacidad económica, en su aplicación, hará necesaria la concurrencia de determinados principios que iremos comentando a continuación.

389 GALLEGU PERAGÓN, José Manuel. *Los principios materiales de...* op.cit p.78.

390 *Ibidem*, pp.181 y ss.

391 *Ibidem*, p.83.

Una vez hecha esta distinción, la capacidad contributiva puede ser absoluta o relativa. La primera, se dará en el momento en que el tributo es creado y constituye la aptitud para hacer frente a las cargas públicas. Únicamente las situaciones de la vida social en las que se demuestre capacidad económica pueden convertirse en legítimo presupuesto de hecho de la obligación tributaria. Es un principio que debe orientar la labor del legislador, y por tanto opera en el momento de creación del tributo. Justifica el hecho de tener que contribuir pues se debe pagar porque se posee capacidad contributiva.

La segunda, es un criterio que precisa el impuesto y determina la carga fiscal³⁹². Se utiliza en el momento de la aplicación de la norma y constituye la medida, la razón o la proporción utilizada para determinarla, pues se debe pagar según se posea una u otra capacidad contributiva³⁹³.

Es cierto que no existe hoy en día una definición precisa de lo que debe entenderse por capacidad económica. Una de las explicaciones doctrinales es que su conexión intrínseca con el principio de justicia requiere que quede abierta en su conceptualización. Puesto que lo que hoy puede considerarse justo y expresión de la capacidad económica, mañana puede no serlo. Y cerrar el concepto, fijarlo para siempre, sería injusto. Sin embargo, desde una perspectiva de derechos, ello no obsta a que por seguridad jurídica sea necesario establecer unos criterios aunque sea coetáneos a cada momento histórico, para definir esta capacidad, evitando posibles arbitrariedades.

La capacidad económica, debe predicarse tanto de la vertiente del ingreso como de la del gasto. Puesto que en la primera se pretende distribuir de manera equitativa la contribución que ha de hacerse al sostenimiento de los gastos públicos. Y en la segunda, se desea una redistribución equitativa de la renta³⁹⁴.

Pero, ¿cómo se determina la capacidad económica?

- En segundo lugar: el principio de no confiscatoriedad y el mínimo existencial.

392 *Ibidem*, p.103.

393 Véase ROMERO GARCÍA, Felipe. *El valor sistema tributario: acerca de...* op.cit pp.206 y ss.

394 La doctrina ha configurado este principio y los a él conexos- que veremos en adelante- en los llamados como tributos negativos. A modo de ejemplo, un impuesto negativo sobre la renta sería una subvención a una persona que se encuentra en riesgo de exclusión social. El impuesto serviría para distribuir con justicia el gasto de asistencia social en razón del índice de exclusión social. Véase, por ejemplo: COSCIANI, C. *Ciencia de la Hacienda*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980.

La capacidad económica está vinculada por dos límites. Un mínimo no susceptible de imposición, que genéricamente será el nivel necesario para la existencia - el mínimo vital-. Y un máximo imponible, fundamentado en la prohibición de alcance confiscatorio de los tributos. Ambos límites actúan en sentido negativo y positivo. Negativo porque el legislador no puede configurar tributo alguno que no los respete, positivo porque entre esos límites está el ámbito en el que la potestad impositiva puede ser ejercida. Deben ser respetados siempre y, al mismo tiempo, dibujan el margen en el que legítimamente puede ser ejercido este poder³⁹⁵:



1. Como límite mínimo, la configuración del mínimo exento³⁹⁶(mínimo vital, mínimo de supervivencia, mínimo imponible o no imponible, mínimo existencial o procura existencial), depende del nivel de prestaciones públicas que disfrute un ciudadano y que se costean con el gasto público.

Desde una perspectiva de derechos, cuantas más esferas sociales cubra el Estado, menos sentido tendrá este mínimo en su articulación. O lo que es lo mismo, si son pocas estas esferas, entonces no nace para el ciudadano la obligación de contribuir en ese sustrato básico de su economía,

395 Elaboración propia.

396 Puede remontarse en su origen a la Edad Media, cuando se decía “*primum vivere, deinde tributum solvere*”. Es decir, a ese derecho al mínimo existencial, no puede anteponerse la necesidad de obtener ingresos del Estado, porque *primero es vivir y después rendir homenaje*.

pues ha de suplir la falta de financiación pública de los servicios que como ciudadano ha de utilizar para ejercer sus derechos – educación, salud, justicia etc.-con su dinero. Y, *sensu contrario*, cuantas más necesidades cubra el Estado, más podrá exigir del sacrificio fiscal de sus ciudadanos³⁹⁷.

Siguiendo esta argumentación, podemos definir el mínimo vital como los ingresos mínimos que potencialmente van a ser utilizados para cubrir las necesidades de subsistencia –*a priori*- del ciudadano y de su familia³⁹⁸.

Y del mismo modo que la capacidad económica opera tanto en el ingreso como en el gasto público, proteger el mínimo existencial posee dos caras. En la vertiente del ingreso, no debe gravarse aquella porción de los recursos privados de una persona que necesita para vivir. En la vertiente del gasto, el mínimo puede protegerse a través de asignaciones presupuestarias para prestaciones sociales -ad.ex- que cubran las necesidades de una vida digna, en cada momento³⁹⁹.

Pero, podríamos plantearnos: ¿es necesario establecer como garantía un mínimo existencial o bastaría con considerar que la imposición no puede alcanzar a los recursos vitales de una persona? ¿Es positivo que exista un mínimo existencial cuando éste varía dependiendo del lugar en que hemos nacido o vivimos? ¿No es lo que debe entenderse como existencia mínima consustancial a nuestra dignidad y vulnerabilidad? ¿Resulta suficiente con que se exista o se sobreviva, o tenemos derecho a vivir⁴⁰⁰?

397 PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber constitucional de...* op.cit pp.155-161.

398 La excepción a la regla general de no determinar de manera expresa el mínimo vital – y de prestarse el mismo a denominaciones múltiples-, la encontramos en la Constitución del Brasil, que en su art.15 habla de la “*exención de los artículos indispensables, la habitación, el vestido, la alimentación y el tratamiento médico*”. En la Antigüedad, la Hacienda de Roma exigía un tributo que recaía sobre mercancías destinadas a ser comercializadas. Se exceptuaban del pago aquellos bienes que se destinaran al consumo personal, y en ocasiones, igualmente a aquellos indispensables para el transporte – como animales-, aperos agrícolas, objetos militares etc. Estos impuestos, llamados *portorium*, estarían dentro del género de los tributos *vectigalia*. Véase para más información: CAMACHO de los RÍOS, M. *Vectigalia. Contribución al estudio de los impuestos en Roma*, Universidad de Granada, 1995.

399 Sentencia del Tribunal Constitucional español 214/1994, caso Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 14 de julio, F.J.7.

400 Como ejemplo, tómense los datos sobre la renta necesaria para alcanzar las tasas mínimas y máximas del impuesto sobre la renta personal (en número de veces el ingreso per cápita) en 2010 en los países latinoamericanos. En ellos, puede observarse el contraste entre por ejemplo Argentina donde la renta para la tasa mínima y por tanto el umbral a partir del cual se tributa sería el resultado de multiplicar 0’30 por el ingreso per cápita y para la tasa máxima 3’66 sobre esa misma cuantía; con el caso de Nicaragua en el que las cifras son 2’07 y 20’68, respectivamente. En los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, la media es 0’24 y 2’38, respectivamente.

Desde un punto de vista también económico, podríamos llegar a un argumento de conveniencia económica para la existencia del mínimo vital⁴⁰¹, ya que pretender que alguien pague un impuesto cuando apenas tiene dinero para sobrevivir es inútil y antieconómico porque el contribuyente acabará necesitando los servicios y prestaciones sociales tan pronto como la imposición afecte a su mínimo existencial. Se le restituiría lo contribuido a través de subsidios, y ello conllevará unos costes derivados de ambas operaciones-exacción tributaria y pago directo del subsidio- que asumirá la ciudadanía⁴⁰².

Cabe decir que la configuración de manera correcta de un mínimo existencial asegura la capacidad del ciudadano de poseer un espectro mínimo de derechos. Sin embargo, la práctica de los Estados muestra como “*unfortunately, in some countries, households are required to pay tax before they earn enough to even meet minimum food basket requirement*”⁴⁰³.

2. Como límite máximo, encontramos el principio de no confiscatoriedad. Este principio, impide que la Hacienda Pública pueda privar a los ciudadanos de bienes sin compensación alguna. Esto es, el deber de contribuir sólo puede entenderse como un deber de carácter parcial pues nunca puede literalmente absorber toda la riqueza que se somete a contribución⁴⁰⁴.

La doctrina entiende que se ha de reconducir al derecho a la propiedad privada, que tiene reservada una función social. Es decir, la capacidad económica mide materialmente el grado de justicia tributaria, y el principio de no confiscatoriedad tutela la propiedad privada. Sin embargo, desde la óptica de los derechos, ello no quita para que un sistema tributario confiscatorio, sea contrario a la justicia tributaria y no sólo atente contra la propiedad privada.

El deber de contribuir puede entenderse como una “*modificación reglada de la propiedad privada amparada en criterios de eficiencia o funcionalidad social con el límite del respeto al contenido esencial*”

401 “*La capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra*”, Sentencia del Tribunal Constitucional español 27/1981 de 20 de julio, F.J.4º op.cit.

402 BERLIRI, L.V. *El impuesto justo*. I.E.F op.cit p.249.

403 Informe sobre Política Fiscal y Derechos... op.cit párr.48.

404 *Ibidem*, pp.176-188.

de ese derecho”⁴⁰⁵. Y aunque el tributo no *prive* de la propiedad, la manera en que se configura el deber de contribuir puede tener un efecto confiscatorio sobre ella⁴⁰⁶.

El *alcance confiscatorio*, usando un ejemplo maximalista, podría darse en la situación en la que un tributo con tipos progresivos que no cesan acaba por ser confiscatorio porque llega a un tipo del 100% o cuando de aplicar los distintos tributos resultase la privación por completo de la renta del sujeto pasivo. Un impuesto como el descrito, se cobraría una sola vez porque después no habría nada más que cobrar. En este sentido, no es sólo confiscatorio, sino que además difícilmente no condenará a morir de hambre, enfermedad etc. al contribuyente⁴⁰⁷.

Encontramos de nuevo una conexión directa entre el principio que prohíbe la confiscatoriedad en los ingresos públicos-impuestos- y la justicia en la programación y ejecución del gasto público. Pongamos por caso el supuesto en el que como resultado de aplicar las distintas figuras impositivas obtenemos una situación no confiscatoria. Esta situación podría llegar a ser confiscatoria *a posteriori* si el gasto público no llega de manera adecuada a los que más lo necesitan en la sociedad, pues la desposesión de bienes que han sufrido en un primer momento, pagando impuestos, queda sin justificación⁴⁰⁸.

En definitiva, la no confiscatoriedad tributaria se constituye como un deber del legislador que le impide crear tributos que en su aplicación puedan anular la posibilidad de que el ciudadano actúe económicamente. Esto es, este principio no exige tan sólo que se le respete un mínimo, sino que tras la aplicación de las distintas figuras tributarias, la situación económica del sujeto debe ser la más cercana a aquella que le permitiría conseguir una *vida buena*. Situación económica que nunca podrá ser inferior a su contribución al sostenimiento de los gastos públicos, porque en ese caso estaríamos ante una situación confiscatoria⁴⁰⁹.

- En tercer lugar: el principio de progresividad y el de igualdad tributaria.

405 PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber constitucional de contribuir...* op.cit pp.177 y ss.

406 Por ejemplo, en un Estado descentralizado, la superposición de tributos procedentes de distintos entes de diferentes niveles territoriales, puede contribuir a que se dé.

407 Véase, por ejemplo, YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. “Artículo 31.1 de la Constitución Española. Veinte años después”, *Revista de Hacienda Local*, nº84, 1998.

408 Véase BOLLO AROCENA, M.C. “La prohibición de confiscatoriedad como límite constitucional a la tributación” en *Principios Tributarios Constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domecq, México y Salamanca, 1992.

409 LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *La no confiscatoriedad en la Imposición sobre el Consumo*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2006, p.57.

El espacio comprendido entre el mínimo vital exento y el alcance confiscatorio de la imposición, es aquél en el que el Estado está legitimado para ejercer su potestad tributaria. Es decir, la aptitud para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, nace una vez cubiertas las necesidades personales y familiares básicas, y termina cuando la imposición posee alcance confiscatorio. En este margen, no exento de principios reguladores, encontramos el principio de progresividad⁴¹⁰ y el de igualdad tributaria. Ambos directamente relacionados con la capacidad económica⁴¹¹.

Desde una perspectiva de derechos, la conexión entre ambos principios hace imprescindible —y más razonable— tratarlos de manera conjunta. Puesto que el principio de progresividad persigue cierto grado de desigualdad cuantitativa y cualitativa que necesitamos para alcanzar una verdadera igualdad material. Pero sólo deberán trascender al ámbito tributario, aquellas *discriminaciones*, en el sentido positivo de la palabra, —como distinción de una cosa respecto de otra— que guarden relación con índices o circunstancias que revelan distinta capacidad económica⁴¹². Y el grado en que un sistema tributario es progresivo⁴¹³ depende de la concepción que el ordenamiento jurídico nacional tenga de lo que supone la igualdad. Ergo, cuanto más se tienda al logro de la igualdad material, mayor será la progresividad⁴¹⁴. Pero la igualdad no sólo

410 El principio de progresividad no es exclusivo del ámbito tributario. En el Derecho Internacional Público, lo encontramos, por ejemplo, en la Organización del Tratado del Atlántico Norte o de la UNESCO, como factor a tener en cuenta a la hora de repartir las aportaciones interestatales, con objeto de satisfacer los gastos de estas organizaciones supranacionales. Y, en la esfera del gasto público, en la obligación de invertir hasta el máximo de recursos disponibles y de manera progresiva, en la implementación de los derechos económicos, sociales y culturales. Otro ejemplo más concreto, sería el denominado como *saquí*, impuesto propio de la Hacienda musulmana antigua. El tributo era exigido en el reino granadino a quienes eran propietarios de un rebaño. La dimensión de rebaño era el factor que determinaba y medía la progresividad en el tributo. Se exigiría una cabeza de ganado por cada cuarenta y si la cifra del rebaño excedía de las cien cabezas, entonces dos cabezas de ganado por cada cuarenta.

411 CASADO OLLERO, considera que entre ambos límites, encontramos el ámbito de actuación que permite ejercitar el poder impositivo. Véase: CASADO OLLERO, G. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)”, *R.E.D.F.*, nº32, Madrid, 1981, p.194.

412 PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber constitucional...* op.cit p.147.

413 La progresividad generalmente se exige del sistema tributario en su conjunto, lo cual explica que encontremos figuras tributarias que son regresivas. La razón, que lo exigido literalmente en la regulación nacional es la progresividad de todo el sistema tributario y no en particular de cada una de sus figuras. De facto, si la progresividad se mide a través de la capacidad económica, existen tributos en los que el hecho imponible se define de tal modo que imposibilita esta tarea. Sin embargo, no podemos aceptar que la progresividad exigida de todo el sistema sea el sistema apropiado, pues exigirla de cada uno de sus tributos, permitiría mantener las garantías que para los derechos fundamentales quedan establecidas en la Constitución. Evitando la existencia de impuestos regresivos y de alcance confiscatorio individual o globalmente fruto de la imposición total a la que es sometido el contribuyente a través de las distintas tributarias.

414 PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber constitucional...* op.cit pp.162-166. La progresividad ha sido tachada de ser una fórmula que puede contribuir a la irresponsabilidad política. Pues, se dice que con la progresividad, se permite en nuestro sistema parlamentario democrático, que una mayoría vote una escala impositiva que al final

va a depender de la decisión gubernamental de someter a tributación a sus ciudadanos, sino también de su elección de por qué se tributa y por qué no⁴¹⁵.

La conexión de **la igualdad tributaria** con la capacidad económica viene dada por el hecho de que para considerar cuál es la igualdad tributaria que perseguimos, no podemos aceptar que ésta sea una mera **igualdad aritmética**. Ello se debe a que, la igualdad aritmética nos haría dividir el gasto público entre el número de ciudadanos. El resultado de esta operación no podría ser aceptado por la lógica de la justicia, pues no se habría tenido en consideración las distintas situaciones, capacidades y sacrificio de los ciudadanos⁴¹⁶.

Y en ese punto necesitamos algún criterio que nos permita clasificar las distintas posiciones y situaciones en que se encuentran los ciudadanos para adecuar la imposición a las mismas.

La verdadera igualdad tributaria, exigirá el trato desigual a situaciones que son desiguales. Y esta desigualdad legítima la determinará la capacidad económica o contributiva⁴¹⁷. Porque la igualdad tributaria es la igualdad de condiciones en el trato tributario, en las situaciones en que se manifiesta igual capacidad contributiva⁴¹⁸.

acabará por no ser aplicada a esa generalidad de votantes. Una mayoría decide los impuestos – o parte- que debe satisfacer una minoría. Este mismo sector considera que la falta de responsabilidad política no se daría desde el punto de vista de la proporcionalidad, pues cada ciudadano, al votar los impuestos que han de pagar los demás, también vota por un gravamen igual para sí mismo. En opinión de quién escribe, esto ocurre más si la progresividad se formula a través de normas que no son leyes. Porque ahí sí es una minoría la que regula para la mayoría.

415 MURPHY, Richard. *The Joy of Tax. How a fair...op.cit* p.140.

416 Véase si es de interés del lector: EINAUDI, L. *Principios de Hacienda Pública*, Aguilar S.A de Ediciones, 4ª ed., Madrid, 1955, p.91. Este mismo autor, posee una obra sobre la temática tratada que también podría resultar de interés al lector: *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1971.

417 En este punto, cabe decir que quizás es más acertado usar capacidad contributiva. Pues, capacidad económica, parece estar determinada en términos absolutos. Mientras que la capacidad contributiva parece ser la proyección concreta de la capacidad económica en términos tributarios. Existen al respecto, dos posturas diferenciadas. Una que considera que ambos términos son equivalentes, la otra que entiende que claramente responde a realidades distintas. La primera responde a la idea de ser titular de derechos económicos, la segunda es el resultado de valorar y calificar dichos derechos hasta determinar si son o no susceptibles de imposición. Así, aunque es frecuente la equiparación entre capacidad económica y contributiva, la primera abarca un espacio más amplio, referida primordialmente a elementos económicos que configuran el hecho imponible, mientras que la capacidad contributiva no sólo comprende aspectos económicos, sino también a la persona del contribuyente en sus circunstancias individuales y familiares. Véase, por ejemplo, la STSJ de la Comunidad Autónoma de Galicia, 1359/1994 de 18 de noviembre de 1994, F.J.3º. Para autores como MARTÍN DELGADO, adicionalmente habría de distinguirse una capacidad económica global y personal – que tiende a gravar todo el sistema tributario- de la capacidad económica concreta y específica – que pretende gravarse por cada tributo-. Véase MARTÍN DELGADO, J.M. *El control constitucional del principio de capacidad económica. El Tribunal Constitucional*, vol. II, I.E.F, Madrid, 1972.

418 JARACH, D. *Curso Superior de Derecho Tributario*. L.P.Cima, Buenos Aires, 1969, p.169.

El principio de igualdad tributaria pretende la articulación de un marco general que resulte apto para que todos los ciudadanos puedan ejercer sus derechos en igualdad de oportunidades, también en lo económico⁴¹⁹.

Pero no podemos hablar de igualdad en materia tributaria sin hacer una necesaria referencia a la equidad⁴²⁰. Y es que los recursos públicos han de recaudarse de una manera equitativa. De modo que la manera en que estructuramos la política fiscal en relación con las fuentes de recaudación – principalmente el impuesto- nos permite evaluar en qué medida estamos o no aprovechando el potencial redistributivo de estos institutos jurídicos.

Grosso modo, podemos encontrar dos tipos de discriminación a evitar, una directa que entraña un trato distinto, pero por un criterio que no posee una justificación razonable. Éste sería el caso de establecer obligaciones tributarias más onerosas para un grupo de población sin aparente justificación objetiva, incluso inversamente proporcional a su capacidad económica real. Éste es el riesgo que corren los impuestos indirectos, al pagarse con independencia de los ingresos personales.

La segunda, una discriminación fiscal indirecta, derivada de una situación de discriminación directa para la que el Estado no asigna recursos- en el gasto público- para compensar o reducir la desigualdad ocasionada.

En ocasiones, la indiferenciación de las normas tributarias ante situaciones desiguales, puede estar transgrediendo el principio de igualdad. En palabras de Rubio Llorente⁴²¹ “*el derecho de los ciudadanos a ser iguales en la ley atendida su situación, obliga al autor de la norma a establecer una adecuada proporcionalidad entre las diferencias que la norma reconoce y las consecuencias jurídicas que a ellas han de anudarse*”⁴²².

419 GALLEGO PERAGÓN, José Manuel. *Los principios...* op.cit p.152.

420 COMISIÓN INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS (CIDH). *Política fiscal y derechos humanos en las Américas. Movilizar los recursos para garantizar los derechos*. Informe preparado con ocasión de la Audiencia Temática sobre Política Fiscal y derechos humanos, 156º periodo de sesiones. Washington D.C, octubre de 2015.pp.25 y ss.

421 RUBIO LLORENTE, F. “Igualdad en la aplicación de la ley” en VV.AA. *El Principio de Igualdad*, Dykinson, Madrid, 2000 pp.190 y ss.

422 Los privilegios que concede Hacienda a través de la legislación, sólo podrán subsistir si superan un control de proporcionalidad. Un ejemplo de supuesto en el que no se superó es el de la Sentencia 21/1961 de la Corte Constitucional italiana. Caso en el que se declaró inconstitucional el principio tributario *solve et repete* que obliga a pagar primero y después reclamar. La Corte fundamentó su decisión no porque situara a Hacienda en una posición privilegiada, sino porque es contrario a la igualdad y la no discriminación. Algunos contribuyentes podrán pagar inmediata e íntegramente y reclamar, pero otros sin recursos suficientes se verían privados de su derecho a reclamar.

El uso del término *todos* al hacer referencia al sujeto de la obligación de contribuir, constituye una proyección de la igualdad. Como expresión del carácter general del deber de contribuir e implica la ausencia de privilegios ilegítimos en la distribución de la carga y la imposibilidad de articular exenciones o bonificaciones discriminatorias, por estar establecidas *intuitu personae*.

Pero encontramos dos tipos de igualdad tributaria: horizontal y vertical⁴²³. La primera, es un reflejo de las exigencias del principio de generalidad, pero no lo sustituye. Exige el trato igualitario a todo aquél que se encuentra en la misma situación. Todo ciudadano con capacidad económica deberá ser considerado contribuyente y quedará subsumido en el ámbito subjetivo de aplicación de la norma tributaria.

La segunda —partiendo del respeto a la primera— exige un trato tributario desigual fundamentado en características fácticas jurídicamente relevantes. La graduación de estas circunstancias es la que sirve de criterio de discriminación. En los impuestos, los que poseen capacidad contributiva (iguales horizontalmente al ser considerados contribuyentes), serán jurídicamente desiguales cuando haya diferencias en su capacidad contributiva y se les impondrá una carga tributaria distinta. En sí, supondrá tratar desigualmente a los desiguales en función de la intensidad de esa desigualdad y ésta es la base sobre la que opera el principio de progresividad.

La igualdad alcanzada entre dos contribuyentes en *igualdad relativa*, sólo se puede considerar si tras el pago de los impuestos por cada uno de ellos la situación de uno respecto del otro no se ha visto afectada. Y en este punto es en el que entra en juego el principio de progresividad.

Una estructura fiscal regresiva, restringe la capacidad redistributiva de los programas sociales también al ser financiados por las personas a las que se busca beneficiar⁴²⁴.

La progresividad supone que el tipo de gravamen que aplicamos a la base imponible es creciente en la medida en la que esa base crece. Por tanto, a medida que es mayor la capacidad económica del sujeto, crecerá el porcentaje de su riqueza o de sus ingresos que el Estado le exigirá como tributos.

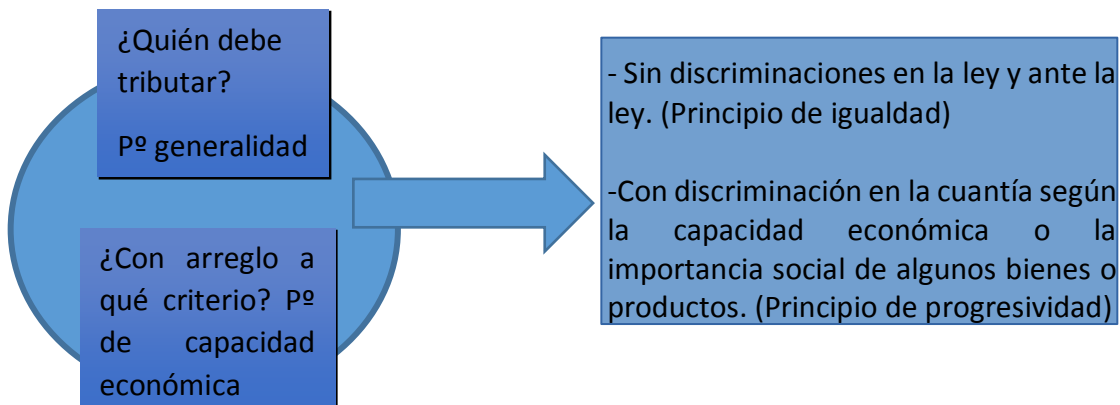
La situación cambió con la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano que en su art.13 proclamaba que “*para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común: debe ser igualmente repartida entre todos los*

423 PITTEN VELLOSO, Andrei. *El principio de...* op.cit pp.144 y ss.

424 Informe sobre Política Fiscal y Derechos... op.cit párr. 47.

ciudadanos en razón de sus posibilidades”. Antes de esta declaración los únicos que pagaban tributos eran los más pobres, quedando exonerada la nobleza. Después, la irrupción de la ideología liberal contribuirá a la formulación de un deber general de contribuir, a través del imperativo de igualdad por el que deberá pagar más aquél que más posea-progresivamente-⁴²⁵.

En definitiva⁴²⁶:



En la actualidad, la incorrecta aplicación conjunta de los principios que definen quién y cuánto debe pagar el contribuyente, todavía tiene como resultado prácticas que se alejan de la justicia tributaria. Por esta razón, y tras el análisis desde una perspectiva de derechos humanos de los principios puramente tributarios, en el siguiente capítulo, añadiremos y reinterpretaremos-desde una perspectiva financiera- los principios de derechos humanos que son aplicables al sistema impositivo.

425 SUAY RINCÓN, J. *El principio de igualdad en la justicia constitucional*. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1985.pp.24-29.

426 Elaboración propia a partir de: CALVO ORTEGA, RAFAEL. *¿Hay un principio de...* op.cit p.18.

Capítulo cuarto. La perspectiva de derechos humanos y sus posibles implicaciones impositivas.

Introducción

En este capítulo, analizaremos las implicaciones que posee aplicar las reglas, principios y estándares de los derechos humanos al sistema impositivo. Con el fin de completar nuestro análisis del ingreso público que en primer lugar, ha sido estudiado dotando de una perspectiva de derechos a los principios tributarios y las funciones de los impuestos, para en segundo lugar, analizar cuáles es el reflejo que puede poseer una perspectiva de derechos en el sistema impositivo.

1. La elección del sistema impositivo y su relevancia para los derechos humanos.

La posibilidad de utilizar el sistema impositivo como herramienta de transformación social, queda condicionada porque efectivamente sea utilizado como un sistema. Y esto conlleva tanto que los principios tributarios deberán aplicarse de manera conjunta, como que los impuestos no podrán tratarse separadamente sino que deben plantearse persiguiendo metas comunes⁴²⁷.

En la decisión sobre el tipo de sistema impositivo a aplicar, el Estado puede decidir entre la imposición directa o la indirecta. La elección de una u otra modalidad tendrá repercusiones importantes para conseguir un ingreso desde y para los derechos humanos.

De hecho, los instrumentos tributarios entre los que se puede escoger son muy variados y podemos clasificarlos en: neutrales, si no influyen en las decisiones de los agentes privados; flexibles, si pueden adaptarse a los cambios que puedan darse en las condiciones externas o estables, si no sufren grandes cambios o si son predecibles esos cambios⁴²⁸.

En aquello que atañe a una perspectiva de derechos, interesa distinguir de manera general y breve entre dos clases de impuestos: los impuestos directos, como aquellos que gravan los activos o ingresos y en los que coincide el contribuyente “de hecho” con el “de derecho”- el que debe pagar con el que paga efectivamente-; y los impuestos indirectos⁴²⁹, como los que

427 MURPHY, Richard. *The Joy of Tax. How a fair tax...* op.cit pp.179-180.

428 CORBACHO, Ana. *Recaudar no basta. Los impuestos como instrumento...* op.cit pp.275 y ss.

429 Varían en función de lo que pueda soportar el mercado. Si la empresa X, a pesar de un incremento en el Impuesto sobre el Valor Añadido no sube el precio de su producto, es porque puede permitirse absorber esa variación, y éstas serán las empresas más fuertes y a las que menos les afectan los cambios de tarifas en el sistema tributario.

gravan el consumo o utilización de algo y en ellos el contribuyente “de derecho” puede trasladar la carga a un tercero que es el contribuyente “de hecho”⁴³⁰.

A pesar de que los impuestos indirectos no miden la capacidad económica del sujeto y por ello son regresivos, son los más utilizados para suplir la pérdida de ingreso derivada de la ingeniería fiscal y la evasión. Son al mismo tiempo los que más afectan a la situación de los derechos en sociedad, ya que aquellos que tienen menos también dedican una proporción mayor de sus ingresos al consumo y al uso de los productos y servicios que se gravan con estos impuestos⁴³¹.

Curiosamente, los impuestos indirectos nacieron para poder gravar a aquella parte de la sociedad que poseía privilegios por los que quedaba exonerado de pagar impuestos directos⁴³². Sin embargo, hoy día surten el efecto contrario-recaen sobre los segmentos más pobres de la sociedad-, y su utilización afecta a los niveles de desigualdad y redistribución de rentas en la sociedad.

Como ya vimos en el capítulo anterior, el sistema impositivo puede servir para generar los recursos que requiere el Estado para su normal funcionamiento, pero si es utilizado de manera incorrecta, también puede tener consecuencias graves para la sociedad.

Al elegir la clase de impuesto a aplicar, se atiende a los beneficios y los costes de optar por unos u otros, a la mayor eficiencia o equidad que se desea alcanzar. Y mientras que los impuestos directos tienen costes de eficiencia, entendidos como los potenciales efectos negativos que pueden tener en las decisiones sobre el trabajo, el ahorro o la inversión; los impuestos indirectos tienen costes de redistribución o equidad, puesto que no se establecen en función de los ingresos de aquél que compra o usa determinado servicio⁴³³.

No es neutra la elección de una estructura impositiva u otra, porque con la decisión sobre la clase de impuestos que van a financiar la actividad pública, determinamos qué características tendrá aquél que los ha de pagar.

430 MORENO, Luis (Coord.) *ABC de la Justicia Tributaria...* op.cit pp.20 y ss.

431 De facto, en España, en el periodo más convulso tributariamente hablando, con continuas reformas por parte del Gobierno para hacer frente a la crisis económica desde 2008, sólo se rebajó el Impuesto sobre Matriculación de Yates.

432 GALLEGO PERAGÓN, José Manuel. *Los principios materiales de...* op.cit pp.149 y ss.

433 BANCO DE DESARROLLO DE AMÉRICA LATINA. *Finanzas públicas para el desarrollo: Fortaleciendo la conexión entre ingresos y gastos*, Bogotá (Colombia), mayo de 2012 pp.155 y ss.

Los impuestos indirectos son regresivos por definición, pero desde una perspectiva de derechos humanos podríamos plantearnos cómo pueden serlo menos. Para ello, en su articulación se deben tener en cuenta dos consideraciones⁴³⁴:

a) La primera, la intensidad con la que son regresivos puede graduarse si elegimos de una manera justa cuáles son los bienes a gravar, a qué tipo los vamos a gravar y cuáles son los bienes que quedan sometidos a un tipo reducido o exentos.

b) La segunda, el potencial redistributivo de un impuesto no sólo depende de su progresividad o regresividad, sino que además, por la conexión existente entre el ingreso y el gasto público, el cómo se gasta esa recaudación *a posteriori* será vital. A través de los impuestos podemos redistribuir directamente o recaudar lo necesario para poderlo hacer adecuadamente a través del gasto. Es decir, aunque se haya optado por la imposición indirecta, regresiva por naturaleza, todavía tenemos la mano del gasto público para compensarlo.

Hasta el momento y respecto a los impuestos indirectos de los que venimos hablando, puede decirse que: “ningún impuesto al consumo ha tenido los 3 atributos críticos de un impuesto progresivo al consumo: una base amplia, una alícuota uniforme y un alivio medido para los que presenten mayores necesidades⁴³⁵”.

Desde la óptica de los derechos humanos ha habido varias propuestas que persiguen dotar al IVA o similar impuesto sobre el valor agregado- si existe en el Estado- de una estructura que le permita respetar los derechos y ser un instrumento fiable para su realización⁴³⁶.

La más usual es la que propone usar un diseño “personalizado” del impuesto, que permitiría devolver al contribuyente que ilegítimamente fue gravado— al no tener en cuenta la capacidad económica— lo que pagó, en lugar de prever exenciones por determinados productos que acaban por beneficiar al que no las necesita⁴³⁷.

Con iniciativas como ésta, se pretenden abordar los conocidos como “errores de inclusión”. Errores que se dan cuando se intenta lograr una mayor progresividad o poder redistributivo a

434 CORBACHO, Ana (Ed). *Recaudar no basta. Los...* op.cit pp.18 y ss.

435 *Ibidem*, p.253.

436 Dado que los impuestos indirectos y sobretodo el IVA son el instrumento más recurrente en la financiación estatal.

437 Queda difuminada la finalidad perseguida al ser de aplicación general y no revertir en un gravamen más justo para los segmentos de mayor vulnerabilidad monetaria.

través del IVA fijando tarifas reducidas para algunos productos. Tomemos el ejemplo de Uruguay. En este país, el 40% más pobre consume el 13'9% de los bienes que quedan exentos de IVA. Al mismo tiempo, el 20% más rico consume más de la mitad de los bienes exentos⁴³⁸.

Los mecanismos que han sido propuestos para reducir o combatir estos errores de inclusión son⁴³⁹:

- 1) Focalizar la exención en determinados individuos y no productos.

La práctica habitual es identificar una serie de bienes y servicios que son de interés social y para ellos prever tasas distintas o exenciones. Esta propuesta sugiere darle un giro. Primero se identifica a la población objetivo, y después se les exime del pago del impuesto cuando el bien o servicio gravado pertenezca a los considerados de interés social.

Uno de los sistemas sugeridos en este primer punto es el de utilizar una identificación biométrica en cada transacción y a tiempo real— a través de una tarjeta personal —de los beneficiarios de las exenciones para determinados bienes y servicios⁴⁴⁰.

- 2) Eliminar las exenciones y tipos reducidos y crear una compensación monetaria para corregir el efecto regresivo del IVA en determinados contribuyentes.

Frente a la posibilidad de que el anterior mecanismo sea en exceso complejo administrativa o tecnológicamente, o suponga una invasión de la privacidad del contribuyente al requerir datos privados para crear las tarjetas; se propone generalizar la aplicación del IVA.

El argumento estriba en que aumenta la recaudación si generalizamos la base imponible, y parte de ella se irá a la población que buscamos beneficiar. Fortalece además la neutralidad evitando tratamientos diferenciados, facilita la administración y fomenta la formalidad.

438 “The effect can be that the highest burden of tax, as a proportion of income, moves onto middle-income households and not necessarily onto the wealthiest groups in society which can benefit most in absolute terms from exemptions and zero ratings because they spend the most on commodities”, véase en ACTIONAID. *Making tax work for women’s rights*, noviembre de 2016 disponible en <http://www.actionaid.org/2016711/making-tax-work-womens-rights> u.v. 10/2/2019 pp.7 y ss.

439 Puede obtenerse más información en: AINSWORTH, R.T. “Digital Consumption Tax(A-CT)”, Documento de trabajo No.06-26, Cambridge, MA: Boston University School of Law, 2006 o del mismo autor “The Digital VAT (D-VAT)”, Documento de trabajo NO.06-22, Cambridge, MA: Boston University School of Law, 2006; ANTÓN, A.; HERNÁNDEZ, F. y LEVY, S. *The End of Informality in México? Fiscal Reform and Social Insurance*, 2012; BARREIX, A.; BÈS, M. y ROCA, J. “El IVA personalizado: aumentando la recaudación y compensando a los más pobres”, Euro social, Madrid, 2010.

440 Tendría que ser evaluado el riesgo de fraude en todo caso, aunque los expertos lo consideran mínimo.

El sistema escogido por Canadá, es un ejemplo de la combinación de esta solución universal con una transferencia a un grupo determinado de contribuyentes a fin de revertir en parte el impacto de la aplicación *indiscriminada* del impuesto⁴⁴¹. Es un reintegro que no afecta a las decisiones de consumo del individuo.

La cuantía de esta compensación monetaria quedaría determinada por el estado civil, el número de integrantes de la unidad familiar y el nivel de ingresos del contribuyente. Y se realiza cada tres meses desde la “Canada Revenue Agency⁴⁴²”. Éste es un ejemplo de buena praxis a pesar de que sería necesario contar con un sistema tributario sencillo, eficiente y una administración de calidad para poderlo implementar. Canadá posee una economía con poca economía sumergida, información de calidad y una administración recaudadora adecuada.

Completando la última de las propuestas y con carácter general, existen distintos métodos para compensar esa generalización del IVA en los segmentos de la población de menores ingresos. Entre ellos:

- El primero, “*progresista*”, incorpora la transferencia al ingreso disponible, lo que permitirá un mayor nivel de consumo en el presente y mayor bienestar futuro.
- El segundo, “*pro pensión*”, incorpora una parte de los recursos a una cuenta individual que financiaría la pensión del beneficiario— su consumo futuro— y podría mejorar la situación en muchos países respecto a la sostenibilidad de sus sistemas de pensiones.

Hemos hablado hasta aquí de la imposición sobre el valor añadido, pero, ¿qué ocurre con otros impuestos como los que “*gravan los males para proteger los bienes*⁴⁴³”?

El sistema impositivo puede ser utilizado para evitar ciertas conductas que son perjudiciales para el bienestar del ciudadano y costosas para el erario público por tener que hacer frente a sus consecuencias. Por ejemplo, el impuesto sobre el tabaco que según la Organización Mundial de

441 En el estado de Kenia, el gobierno reformó el listado de artículos que estaban exentos de pagar IVA en septiembre de 2013. Pasaron de ser 400 a ser tan solo 30 aplicando una tarifa fija del 16% a los bienes cotidianos, afectando por ejemplo a la electricidad que dejaba de estar exenta. En este caso en concreto, los posibles efectos negativos que esta reforma habrá tenido podrían haberse paliado mediante una medida como la de las transferencias compensatorias. Porque, sin duda habrán aumentado la recaudación, pero el aumento no puede darse a cualquier precio. Véase en CAPRARO, Chiara. *Impuestos a hombres y mujeres...* op.cit p.6.

442 Entidad responsable de la Administración tributaria de Canadá.

443 CORBACHO, Ana. *Recaudar no basta. Los impuestos como instrumento...* op.cit pp.275 y ss.

la Salud, debería representar el 70% al menos del precio de venta⁴⁴⁴. En Filipinas, se siguieron estas indicaciones y con los ingresos adicionales se pagó la atención sanitaria de los ciudadanos filipinos más empobrecidos y se propiciaron nuevos medios de vida para los productores de tabaco⁴⁴⁵.

Cuando hablamos de gravar los males, estamos ante el caso de los impuestos que gravan las externalidades que involuntariamente se producen en el proceso por el que se producen o se consumen bienes. Gravar estas consecuencias negativas tiene como ventaja la generación de ingresos fiscales para hacer frente a tales “*males*” o a otros, luchar contra la contaminación e incluso bajar algún otro impuesto aprovechando el excedente de recaudación. De otro lado, desincentivan o aconsejan producir o consumir de manera más responsable, lo que ayuda a mejorar la calidad del medio ambiente y el bienestar de la población.

Sin embargo, en algunos casos cabría replantear la manera en la que intentamos frenar las externalidades y compensar los efectos perjudiciales para la sociedad a través de los ingresos que se recaudan, y del poder que esta herramienta posee. Pensemos por ejemplo en la imposición a la que es sometido el medio de transporte que emite más carbono —el avión—. Y ahora, tomemos conciencia de que estamos al mismo tiempo fomentando el transporte alrededor del mundo de bienes que quizás podrían fabricarse localmente cuando no hacemos tributar a los bunkers de combustible extremadamente contaminantes de los barcos más grandes del mundo que los transportan⁴⁴⁶.

2. La imposición y la igualdad de género.

Para estudiar la desigualdad en la sociedad, se debe conocer la estructura fiscal de un país—quién paga y cómo se distribuye la carga—. Pues, como hemos afirmado anteriormente, el impuesto puede servir como herramienta de transformación social en sentido positivo, pero también puede serlo en sentido negativo⁴⁴⁷.

Estudiaremos ahora, como ejemplo, la repercusión que puede tener la configuración de uno u otro esquema de impuesto sobre la renta de las personas físicas sobre la igualdad de género y

444 Véase WORLD HEALTH ORGANIZATION. *Best Practices*, en www.who.int/tobacco/publications/en_tfi_tob_tax_chapter5.pdf u.v. 2/3/2017.

445 CAPRARO, Chiara. *Impuestos a hombres y mujeres: por qué...* op.cit pp.12-13.

446 MURPHY, Richard. *The Joy of Tax. How a fair...* op.cit p.176.

447 CAPRARO, Chiara. *Impuestos a hombres y mujeres: por qué...* op.cit pp.6 y ss.

los derechos de las mujeres. Para ello, tomamos la controvertida facultad del contribuyente de optar por realizar una declaración conjunta o una declaración individual del impuesto.

Desde una perspectiva de derechos, la posibilidad de efectuar una declaración conjunta por parte de una pareja -reconocida como tal legalmente-, en el caso de la mujer, la sitúa en desventaja. Porque a pesar de que lo que ingresan suele ser menor, por la brecha salarial que existe en general, por sumarse a los ingresos de su pareja, quedan dentro de un tramo impositivo superior al que les correspondería si sólo consideraran su renta⁴⁴⁸.

Como consecuencia puede decirse que la declaración individual resultaría más equitativa, pero habría que estar al caso concreto. Esta afirmación viene dada porque por ejemplo, Sudáfrica tenía un régimen de declaración conjunta que perjudicaba a las mujeres. En 1990 hubo una reforma, pero con ella se creó una nueva asimetría. En aplicación de la reforma, si tomamos dos familias con personas a cargo que tengan los mismos ingresos, la que tenga a la cabeza una madre soltera pagará mucho más que la que tiene una pareja casada. Han transformado una discriminación preexistente por los roles de género en sociedad, en una fundada en no ceñirse al modelo familiar tradicional⁴⁴⁹.

En el caso de un estado como Marruecos, la esposa es considerada a efectos fiscales como *dependiente* si el que hace la declaración es un hombre. En caso de que sea una mujer la que declara, entonces debe probar que legalmente es la *jefa* del hogar y que su marido y sus hijos dependen de ella. Una mujer con *dependientes* pagará más IRPF que un hombre. De lo que podemos deducir que la mujer con un rol menos tradicional en su familia es discriminada por el sistema tributario⁴⁵⁰.

Por último, la India era el único país que hasta 2011 tenía un sesgo explícito en favor de la mujer en el IRPF. Preveía que las mujeres pudiesen percibir mayor proporción de ingresos antes de comenzar a pagar impuestos, es decir, su mínimo exento era mayor. Sin embargo, su

448 *Ibidem*, pp.9 y ss

449 Más información en: SHIER, Judith. *Gender and Taxation in South Africa* y en GROWN, Caren. *What Gender Equality Advocates Should Know about Taxation*, 2005 disponible en http://sds.vkzn.ac.za/files/GenderTaxSA_policy_brief-final.pdf u.v. 10/10/2018.

450 Más información en GROWN, Caren; VALODIA, Imraan. *Taxation and Gender Equality*, Routledge, 2010, p.13.

repercusión en la igualdad de género fue ínfima puesto que muy pocas mujeres pudieron aprovechar esta medida si formaban parte del sector formal y cobraban lo suficiente⁴⁵¹.

En cualquier caso, en muchos países existe todavía un problema básico frente a la igualdad. No en este caso de género, pero sí entre situaciones asimilables que poseen un régimen jurídico distinto. Hablamos por ejemplo de la no asimilación a efectos fiscales de la institución del matrimonio y la de pareja de hecho. Cuando parece que la finalidad del matrimonio no es obtener beneficios fiscales, no es una diferencia justificada. Lo que el sistema tributario debe medir es la capacidad económica y no la decisión de optar por la figura del matrimonio o no⁴⁵².

3. La interacción entre el sistema tributario y la realidad de los derechos humanos. Algunos ejemplos en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de derechos humanos.

Todo lo expuesto hasta este punto, es reflejo de lo que debería caracterizar un sistema impositivo⁴⁵³ para que pueda ser utilizado como herramienta de transformación social. Como cauce para el cumplimiento por parte de los Estados de sus obligaciones en materia de derechos humanos.

Sin embargo, la realidad es otra distinta. Las continuas reformas introducidas en el contexto de la crisis macroeconómica global han sido motivadas por la perentoriedad de recaudar más dinero, dejando de lado la necesidad de estudiar cómo hacerlo de manera justa y además sin dotar a la política tributaria de una perspectiva de futuro. Y como resultado, los rasgos que caracterizan los sistemas impositivos que hoy día pueden encontrarse son⁴⁵⁴:

1. Ausencia de equidad entre contribuyentes similares. Circunstancia que constituye una violación de la equidad horizontal. Y también de la vertical puesto que ésta será utilizada—partiendo de la idea falaz de que son situaciones distintas— para graduar y establecer cargas tributarias distintas a situaciones que deberían tener la misma.

451 Véase la investigación completa en: HUI, Neha. *Gender Implications of Tax Policies*, CBGA, 2013.

452 DEFENSOR DEL PUEBLO. *Informe anual 2015*, p.459. Disponible en: <http://www.defensordelpueblo.es/informe-anual/informe-anual-2015/> u.v. 5/3/2017.

453 En este caso basado principalmente en la recaudación a través de impuestos, pero igualmente aplicable a los Estados que dependen de la explotación de sus recursos naturales. Estados que en definitiva deben respetar sus obligaciones de derechos humanos sea cual sea su mecanismo para abastecerse del máximo de recursos disponibles.

454 CORBACHO, Ana. *Recaudar no basta. Los impuestos como...* op.cit pp.367 y ss.

Pongamos un ejemplo para comprender este rasgo⁴⁵⁵: Una persona que es propietaria de una empresa, gana un millón de euros en un año y paga un 20% en impuestos. Otra persona, que genera lo mismo en el mismo año fiscal pero decide declararlo como una ganancia derivada del ejercicio de una profesión en régimen de autónomo, paga más del doble en impuestos⁴⁵⁶. En este supuesto, son dos contribuyentes que demuestran tener la misma capacidad económica pero no pagan lo mismo en atención al origen de la ganancia.

2. Uso generalizado de los gastos fiscales⁴⁵⁷. Como ya se comentó en otro apartado de este capítulo, los “*errores de inclusión*” aconsejarían generalizar la base imponible con la compensación correspondiente o generar los datos desagregados necesarios para ajustar la población objetivo de manera adecuada. En cualquier caso, la ininteligibilidad de la norma tributaria y la falta de control de la ingeniería fiscal, favorecen la incorporación de determinados grupos poblacionales en el sistema de beneficios fiscales que no deberían estarlo. Así por ejemplo, en el impuesto sobre el IVA⁴⁵⁸, es paradigmático que se prevea un porcentaje de recaudación potencial máximo, y que después se recaude aproximadamente el 50%. Un 20% se pierde en gastos fiscales⁴⁵⁹, y el otro 30% se pierde por la falta de control de la evasión fiscal.
3. Sesgo contra los ingresos laborales en la imposición sobre la renta de las personas físicas. Acompañado de una excesiva dependencia de estos impuestos sobre la nómina para financiar los programas de la Seguridad Social- o el Estado del Bienestar, siempre

455 MURPHY, Richard. *The Joy of Tax. How a fair tax system...* op.cit p.136. No ha lugar a mayor profundización en el tema, pero sería interesante destacar el distinto trato que la renta mobiliaria— que necesita mayor flexibilidad— y la renta inmobiliaria reciben en el impuesto sobre la renta. Y los problemas que existen con los módulos y los sistemas de estimación objetiva para las empresas. Un régimen que desconoce la justicia tributaria al basarse en el número de trabajadores, la superficie, los activos fijos utilizados... y que debe ser revisado constantemente para aproximarse más a los rendimientos reales. Estas situaciones crean inequidades ante personas que demuestran tener una misma capacidad económica, afectando a la igualdad horizontal y vertical.

456 En países como Reino Unido, el sistema impositivo arrojaría en su aplicación un resultado como éste, por ejemplo. Es de facto, el país en cuya normativa se basa el autor de la cita anterior para traer a colación el ejemplo. En España, la situación es similar e incluso fue causa de la dimisión del Ministro de Cultura y Deporte Máxim Huerta por fraude fiscal, ya que se dotó de una empresa pantalla para tributar menos.

457 Exenciones, reducciones, deducciones y bonificaciones.

458 ECONOMISTAS SIN FRONTERAS. *Fiscalidad: Eficiencia y Equidad*, Dossieres EsF, n°20, invierno de 2015, p.8. Disponible en: <http://ecosfron.org/wp-content/uploads/Dossieres-EsF-20-Fiscalidad.pdf> u.v. 10/12/2018.

459 Gastos fiscales que tal y cómo están previstos hoy día no son eficaces y no son eficientes.

que exista en los Estados- , perjudicando el empleo y fomentando la economía sumergida. Ingresos laborales que se han ido reduciendo por lo general, y que soportan una carga mayor⁴⁶⁰. “La estructura tributaria grava proporcionalmente más a asalariados de bajos ingresos en comparación con personas naturales de ingresos altos⁴⁶¹”.

Como ejemplo, en el estado de Colombia, se ha articulado un *Impuesto sobre la Renta para la equidad*. Impuesto que grava con un 8% las ganancias empresariales, y reduce la imposición general sobre éstas del 33 al 25%- por la diferencia gravada con el otro impuesto-. Sin embargo, el riesgo es pasar de recaudar sobre un cobro fijo como es un sueldo, a hacerlo sobre una ganancia variable que puede ser igual a cero⁴⁶². Por lo que habría que estar al caso concreto, aunque consideramos que resulta una medida oportuna.

4. Una baja recaudación que provoca: de un lado, que aumente el uso de la imposición indirecta— que de no ser modificada o ajustada adecuadamente sabemos que recaudará pero a costa de quien menos puede contribuir— y de otro, que se limite el potencial del gasto público a posteriori para hacer frente a las desigualdades en el ingreso, porque tampoco habrá bastantes recursos.

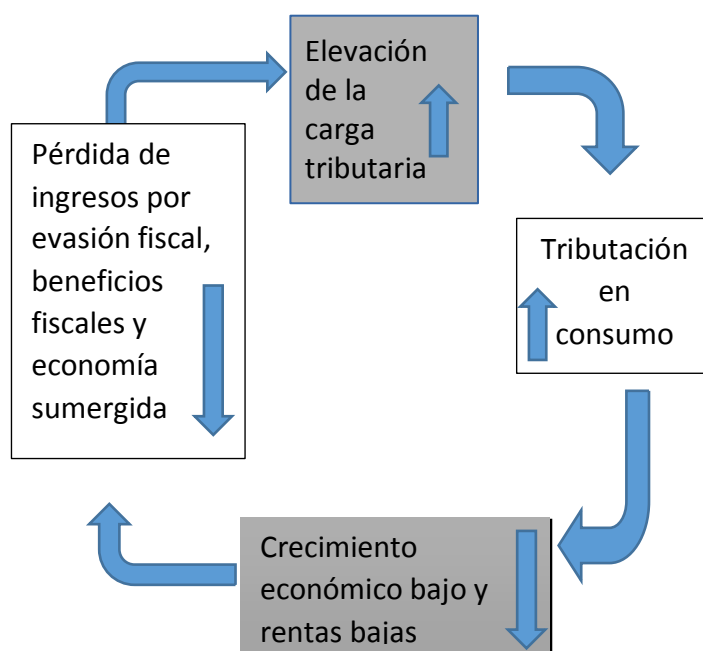
460 Por esta razón hoy día se dice que en muchos países del mundo, tener un trabajo no te permite escapar de la trampa de la pobreza. Puesto que hay numerosos trabajadores pobres. Como curiosidad, en febrero de 2017, personajes públicos como Bill Gates o Stephen Hawking propusieron que las máquinas que las empresas compran y que menguan la plantilla de personal porque sustituyen a los trabajadores, deberían pagar impuestos. Dichos recursos se utilizarían para crear más empleo y ayudar a los segmentos de población en situación de mayor vulnerabilidad.

Véase en: <http://www.expansion.com/economiadigital/protagonistas/2017/02/18/58a89ca3e5fdeafa0c8b4587.html> u.v. 5/3/2017.

461 Exposición de Motivos al Proyecto de Ley “por medio del cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”, Ministerio de Hacienda, Gobierno Colombiano, Colombia, octubre de 2012.

462 Si la recaudación no es suficiente, está previsto que se financie excepcionalmente con cargo al Presupuesto General de la Nación. Véase en ALONSO BAUTISTA, Jairo. *Los beneficios tributarios en el Impuesto de Renta: análisis de sus determinantes técnicos y su impacto fiscal*, Red por la Justicia Tributaria en Colombia., pp.24 y ss disponible en: https://www.justiciatributaria.co/wp_content/uploads/2014/10/Documento-Final-Analisis-Beneficios-Tributarios-Impuesto-De-Renta.pdf u.v. 10/2/2019.

El diagrama que dibuja el efecto del aumento en la imposición indirecta sería⁴⁶³:



Si afirmamos que el sistema impositivo debe ser tratado como un verdadero sistema, ¿cómo podemos concretar el principio de la capacidad económica en conjunción con la justicia tributaria, la generalidad, el mínimo exento, la no confiscatoriedad y la progresividad e igualdad tributaria?

Analizando la interacción existente entre el sistema impositivo y la realidad de los derechos humanos, una vía por la que podría realizarse sería a través del conocido como *juicio de razonabilidad*. Juicio que se traduce en una interdicción de la arbitrariedad allí donde pueda darse. Lo razonable se mide por la capacidad contributiva, y otorga a la actuación estatal en materia tributaria determinado margen de apreciación.

En un ejemplo práctico sobre la manera en que la igualdad y la no discriminación entran en juego al implementarse el sistema impositivo⁴⁶⁴ y es exigible un juicio de razonabilidad, aunque

463 Elaboración propia.

464 SOLER BROCH, M^a Teresa. Lección inaugural, Facultad de Derecho, Universidad de Alicante, Curso académico 2011-2012. Para más información relacionada con la temática o la visión de la autora, puede leerse El deber de contribuir y el derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos.

no fue aplicado, encontramos el caso de las hermanas Burden ante el Tribunal Europeo de derechos humanos⁴⁶⁵.

Ambas hermanas eran solteras y de edad avanzada y habían convivido más de treinta años en el domicilio familiar que habían heredado de sus padres. La hipótesis en caso de fallecimiento de una de las dos, era que la otra tendría que vender la casa para pagar el Impuesto de Sucesiones regulado por la ley británica. La cual, para ese caso, establecía una exención tan sólo para matrimonios o uniones de hecho.

Fundamentaron su demanda en una violación del art.14 del Convenio Europeo para la Protección de los derechos humanos y las Libertades Fundamentales (no discriminación), en relación con el art.1 del Primer Protocolo al CEDH, que regula el derecho a la propiedad.

El tribunal resolvió primero una cuestión procesal, al invocarse la protección de un derecho que potencialmente podría sufrir una violación. Violación que se produciría, en su caso, al aplicarse el mencionado impuesto sucesorio. A modo de *poner la venda antes de la herida*, el tribunal la admite, por la posible proximidad del supuesto de hecho que en circunstancias normales hubiese determinado la admisión, y por la alta probabilidad de que una tuviese que pagar el impuesto. Lo cual las hacía a ambas poseedoras de legitimación activa, por ser potenciales afectadas directas por la aplicación de la ley impugnada.

Un juicio de razonabilidad como el planteado, aconsejaría averiguar si es razonable que la situación de parentesco consanguíneo determine un trato tributario distinto a aquella situación familiar en la que media un matrimonio o unión de hecho entre las personas afectadas convivientes.

Las recurrentes alegaron que la única diferencia entre su situación y la otra, era la inexistencia de relaciones conyugales o íntimas. A lo que el Reino Unido, en su defensa, replicó que la analogía no era posible, pues su vínculo lo determinó el nacimiento y no es resultado de una decisión formal de tomar parte en una relación reconocida por la Ley. Y la consanguinidad, no siempre determina la convivencia por lo que de una simple decisión voluntaria de convivencia no pueden surtir los mismos efectos.

Finalmente, el Tribunal, por mayoría de sus miembros, consideró que las circunstancias objetivas que determinaron la diferencia de trato hacían que no pudiese entenderse que el Estado

465 Caso Burden & Burden contra Reino Unido de 12 de febrero de 2006. Sentencia confirmada por la Gran Sala del Tribunal Europeo de derechos humanos, el 29 de abril de 2008.

se había excedido en el ejercicio de su potestad tributaria. Por cuanto, no existía vulneración de los preceptos alegados.

Sin embargo, hubo un voto particular en contra, que reproducimos literalmente: “*resulta francamente abrumador que, a la muerte de una de las hermanas, la superviviente sufra, además de la pérdida de un familiar tan cercano, el riesgo de perder la casa de su familia, puesto que no podrá pagar la cuota del Impuesto sobre Sucesiones por la parte heredada de su hermana fallecida*”⁴⁶⁶.

¿Qué podemos extraer de este caso?

1°. La justicia tributaria no posee reflejo en esta decisión, por cuanto su proyección material no es respetada.

2°. La capacidad económica no es tenida en consideración, pues a lo sumo, el hecho del matrimonio o la unión de hecho podrían conllevar mayores niveles de ésta, al unirse hipotéticamente dos patrimonios. Y obviamente, si el motivo que mueve a presentar la demanda es precisamente que se teme tener que vender el inmueble en caso de fallecimiento de una de las dos para hacer frente al pago del impuesto, ello es reflejo claro de la ausencia de capacidad contributiva. Ya se dijo en otro apartado de este trabajo que se puede tener capacidad económica pero no capacidad contributiva por el juego de los principios tributarios.

3°. La ausencia de esta capacidad tiene dos consecuencias: el mínimo exento no es respetado, es un bien de primera necesidad, es su vivienda habitual. Hipotéticamente, el único caso en que sería respetado sería aquél en que el Estado facilitase una casa – con un alquiler social ad.ex- a la hermana que ha de vender la casa. Y no completamente. Pero, además y en segundo lugar, el hecho de que se la desposea de su casa cuando no tenía capacidad para pagar el tributo, convierte esa imposición en una carga excesiva. Y, en esencia, confiscatoria.

4°. El principio de igualdad tributaria tampoco es respetado. Es cierto que situaciones desiguales son tratadas de manera desigual. Pero en este caso, el hecho imponible del impuesto de sucesiones es el mismo para ambas situaciones: han heredado una propiedad. La diferencia de trato se establece en razón de la relación entre los convivientes y podría ser discriminatoria-al menos indirectamente-. La previsión tributaria de una exención para matrimonios o uniones de hecho, en principio *neutral*, coloca en situación de desventaja no razonable a aquellos que se encuentran fuera de ese supuesto legal. Constituyendo una situación de discriminación

466 La traducción es propia.

indirecta, al no buscar directamente estos efectos perniciosos, pero producirlos por aplicación de esa norma supuestamente neutral. Y por no constarnos que se hubiese articulado mecanismo alguno para compensar la desigualdad creada⁴⁶⁷.

5°. En definitiva, nos encontramos ante un caso en el que ni la justicia tributaria es respetada, al no respetarse aquellos elementos que la configuran y le dan virtualidad, ni el derecho a la propiedad privada, por la posibilidad de caracterizar esta situación como de alcance confiscatorio. Pues *se debe pagar, lo que se puede pagar*⁴⁶⁸.

Dejando al margen casos como éste, el impuesto, sin embargo, puede convertirse en herramienta útil para orientar la economía – aportando mayores niveles de progreso- y las propias bases de nuestra sociedad, en la búsqueda de una igualdad real⁴⁶⁹.

Tradicionalmente, se ha considerado que los derechos humanos no se ven afectados por las decisiones adoptadas en la creación e implementación de los sistemas tributarios nacionales. Sin embargo, y junto al caso recientemente expuesto, podemos encontrar algunas muestras de la incidencia de las decisiones impositivas en la efectividad de los derechos⁴⁷⁰.

Tradicionalmente, se ha afirmado que las normas tributarias no violan los derechos humanos. Salvo en el caso más evidente del derecho a la propiedad o la privacidad es difícil encontrar documentos en que se considere directamente amenazado un derecho-distinto a éstos- por un impuesto injusto.

Debe abandonarse la idea de que la imposición y los derechos humanos en su relación constituyen un *oxímoron*, porque ambos se complementan. Como quedó establecido en otro apartado de este trabajo, su relación es instrumental y de fundamentación, por lo que no puede afirmarse que las decisiones en uno de los dos no afecten a la otra parcela de la realidad jurídica⁴⁷¹.

467 Tal vez, la voluntad del legislador británico- en una concepción muy tradicional de la familia- era tener en cuenta que quizás el matrimonio o unión de hecho, puede que tenga hijos y no sería oportuno, en interés superior de esos menores, que los padres perdiesen el hogar familiar por la muerte de uno de ellos. Sin embargo, no hay justificación plasmada en la norma y no se articularon medidas de compensación para aquellos afectados por la diferencia de trato.

468 GALLEGO PERAGÓN, José Manuel. *Los principios...* op.cit p.80.

469 *Ibidem*, p.153.

470 Puede verse para más información : GRAU RUIZ, M.A. “Decisions of the ECHR affecting domestic laws in the financial and tax field”, *Lex ET Scientia International Journal*, 2011, vol.9 p.14

471 Véase en BAKER, Phillip. “Taxation and Human Rights”, *GITC Review* 2001, p.5.

Por esta razón, se ha considerado oportuno traer a colación los siguientes casos judiciales que se formalizaron ante el Tribunal Europeo de los derechos humanos⁴⁷²:

- 1) En el caso *Wasmuth contra Alemania*, Alemania recauda un impuesto para la iglesia. El “*impuesto eclesiástico bávaro*” se corresponde con el 8% del impuesto sobre la renta del individuo. Con el fin de simplificar la tarea de la Administración, cada contribuyente posee un carnet identificativo en el que consta a cuál de las seis organizaciones religiosas que pueden recibir ese dinero pertenece, o “*ninguna*” si no pertenece a ninguna de ellas o no forma parte de los contribuyentes por este concepto. El demandante consideraba que su identificación como parte de “*ninguna*” era contraria a su libertad religiosa que incluye su derecho a no manifestar su religión, y vulneraba su derecho a la vida privada⁴⁷³.
- 2) En el asunto *Glor contra Suiza*⁴⁷⁴, un ciudadano suizo, fue considerado no apto para tomar parte en el servicio militar al padecer diabetes. Algunos años después, recibió una orden de pago del impuesto que le eximía de realizar el servicio militar- impuesto que trata de restaurar la igualdad entre el que realiza el servicio militar y el que no, a modo de sustitutivo de los esfuerzos del que sí lo hace-. La Administración consideró necesario realizarle nuevas pruebas para determinar si tenía una discapacidad que pudiese valorarse en al menos un 40%, circunstancia que le eximiría del pago del impuesto. El resultado fue negativo, y este ciudadano consideró que el trato que había recibido era discriminatorio. Sumado a que le impidieron tomar parte en el servicio militar a pesar de que él siempre había mostrado su predisposición a hacerlo. La Corte Federal consideró que a pesar de que la diabetes no le impide totalmente realizar este servicio, las exigencias particulares de desarrollar esta labor aconsejaban que fuese declarado no apto. Las autoridades- a su entender- habían adoptado su decisión para respetar la igualdad entre los que realizan el servicio militar y los que no. Este caso fue llevado ante el Tribunal Europeo de derechos humanos, por la violación del derecho a

472 “Africa Tax Spotlight”, *Quarterly newsletter of the Tax Justice Network-Africa*, 2011, Second Quarter, vol.2. p 3.

473 Su principal razón para ser “objeto”, era como persona homosexual, evitar que determinadas religiones contrarias a la homosexualidad recibiesen dinero público. A pesar de que el TEDH se había manifestado contrario a que las tarjetas identificativas tuviesen esta información por ser contrario a la libertad de manifestar o no la religión propia; en este caso consideró que al ser en exclusiva para fines impositivos, no la infringía. Sólo los usa el empleado y le sirve para saber a quién debe ir el dinero. La intromisión en la libertad religiosa está justificada y es proporcionada. *Wasmuth vs. Germany*, Application No. 12884/03, 17/2/2011.

474 *Glor vs. Switzerland*, Application No.13444/04, 30/4/2009.

la no discriminación junto con el respeto a la vida privada que incluye la integridad física. El Tribunal consideró que personas que se encuentran en una situación similar son tratadas de manera diferente en este caso. Porque al demandante se le puede exigir el impuesto por quedar eximido y no quedar dentro de las personas que tienen reconocida una discapacidad del 40% como mínimo, y de otro lado no se le permite realizar ningún servicio alternativo a la comunidad porque la ley suiza lo reserva para los objetores de conciencia. En este sentido, no sirve el argumento de sustituir con dicho impuesto el esfuerzo del que realiza el servicio militar, puesto que el demandante no ha elegido tener diabetes al ser una circunstancia fuera de su control. Además, la cuantía a pagar por no realizar el servicio militar, 477€, no es insignificante para el demandante pues sus ingresos son bajos- no se modula la cantidad según la capacidad económica ni es progresivo- y tendría que pagarlo anualmente durante el tiempo de servicio obligatorio que como mínimo son ocho años. Finalmente, el Tribunal consideró necesario que el Estado suizo tuviese en cuenta las circunstancias personales de los ciudadanos que se situaran en un caso similar, y que se les permitiese realizar algún servicio compensatorio que se ajustase a sus características. Concluyó en definitiva que sí había habido violación al no haber justificación razonable de su diferencia de trato (entre el considerado no apto y que no tiene que pagar y el que es no apto también pero sí está obligado a pagar).

- 3) En el año 2009, en el asunto *Broughton, Jenkins, Brookes, Cwper, Heywood, Prockter y Völlm contra Reino Unido*, se planteó el impacto que el uso de la recaudación tributaria para fines militares podría tener sobre la libertad de pensamiento, conciencia y religión de los demandantes. Los demandantes eran conocidos con el nombre de *The Peace Tax Seven*, un grupo de ciudadanos de Reino Unido objetores de las guerras. Razón por la que rechazaban que su dinero se utilizara para fines militares. El Tesoro británico descartó la posibilidad de constituir un fondo separado al que irían a parar una parte de las cantidades pagadas en concepto de impuestos por los demandantes, asegurando su uso para fines no militares. El servicio militar obligatorio no existe ya en Reino Unido, pero este grupo deseaba objetar de su obligación de pagar impuestos si ese dinero iba a parar a financiar las guerras. *The Peace Tax Seven* guardaron el dinero que debían pagar en una cuenta con la intención de hacer frente por completo a sus obligaciones tributarias. Pero consideraron que un trato como éste les discriminaba, y atentaba contra su libertad de conciencia, puesto que les colocaba en la disyuntiva de tener que decidir

entre obedecer la ley y obedecer a su conciencia. Y ello lo consideraban una intromisión sin justificación. El Tribunal Europeo de derechos humanos, tras ser presentada ante él una demanda en apelación, consideró que no había violación. En palabras de uno de los integrantes del grupo, Robin Brookes *“we are deeply disappointed (...) We remain committed to working by every legitimate means towards a world in which taxpayers’ money is spent to ensure peace by addressing the underlying causes of war, rather than neglecting these causes and prolonging the cycles of violence”*⁴⁷⁵.

4. Los impuestos como mecanismo para el fortalecimiento de la gobernanza y la responsabilidad. La participación, información y transparencia.

Tal y cómo recordará el lector, desde una perspectiva de derechos humanos, las funciones que podía cumplir un sistema impositivo adecuado eran tres. Recaudar, conseguir mayor equidad social y perseguir el buen gobierno y una sociedad informada y participativa. Precisamente esta tercera función es la que pasamos a analizar en este apartado.

*“Si no estás en la mesa, estás en el menú”*⁴⁷⁶

Junto a la generación de ingresos y la lucha contra la desigualdad y la discriminación, encontramos una tercera función que se le reserva al sistema impositivo desde una perspectiva de derechos humanos. Esta tercera función se trata dentro del capítulo que analiza las implicaciones de los derechos humanos en el sistema impositivo, dado que no existe una regulación tributaria de la materia y ésta es en puridad de Derecho Internacional de los derechos humanos.

Tal y cómo ha quedado establecido hasta este punto, el sistema impositivo puede servir tanto para nutrir las arcas estatales como para transformar la sociedad. En ambos casos, se requiere el respeto de los derechos y la persecución de su mejor y mayor realización en la sociedad. Intentado compensar aquellas situaciones en las que los efectos de su aplicación provoquen alguna desigualdad no justificable. Como ejemplo, al instaurarse el impuesto sobre la renta de las personas físicas, se abrió un cauce de información importante entre Administración y

475 La información puede encontrarse en la página oficial del grupo: <http://www.peacetaxseven.com/> y en específico en <http://www.peacetaxseven.com/echr.html> u.v. 5/3/2017.

476 EURODAD. *An intergovernmental UN Tax body- why we need it and how we can get it*, agosto 2016, p.2.

ciudadanía. Hubo más información sobre los ingresos y la riqueza, con más transparencia para el análisis de la desigualdad⁴⁷⁷.

A través de esta tercera función se busca fortalecer la gobernanza, los lazos en la sociedad y la corresponsabilidad. Responsabilidad ciudadana y administrativa, que permite que los círculos virtuosos que hemos venido desarrollando funcionen de manera correcta.

Sin embargo, la crisis económica y la respuesta que los Estados le han dado, ha provocado la caída de la confianza que la sociedad deposita en los gestores de los recursos. Y como consecuencia, ha exacerbado el reclamo de mayores niveles de transparencia y participación.

El hecho de que cada vez haya más normas a nivel internacional sobre el buen gobierno y sobre estándares para medir la transparencia, la participación o la responsabilidad de los gestores; la descentralización del poder- dejándolo en manos de niveles sub nacionales⁴⁷⁸- y la mejora exponencial en la tecnología de la información y los cauces de comunicación; han impulsado cambios en los Estados para ajustarse a las exigencias actuales de mayor transparencia⁴⁷⁹.

Existen cuatro factores que han propiciado una mayor transparencia y participación:

- a) La transición política desde regímenes autoritarios a regímenes democráticos. En aquellos Estados con una democracia asentada, la alternancia en el poder y que la oposición tenga voz, propiciaría además un aumento en las cuotas de participación y transparencia.
- b) La crisis económica que obliga a que el Estado refuerce los controles y cree incentivos para la disciplina fiscal y el escrutinio independiente.
- c) La publicación extensa de casos de corrupción⁴⁸⁰.

477 Véase para más información PIKETTY, Thomas. *El capital en el siglo XXI*, Intrínseca, Río de Janeiro, 2014.

478 Podría plantear un problema si el poder se distribuye desigualmente entre esos niveles sub nacionales.

479 KHAGRAM, Sanjeev; RIENZO, Paolo y FUNG, Archon. "Overview and Synthesis: The Political Economy of Fiscal Transparency, Participations and Accountability around the world" en KHAGRAM, S; FUNG, A y RENZIO, P. (Eds.), *Open Budgets: The Political Economy of Transparency, Participation, and Accountability*, DC: Brookings Institution Press, Washington, pp. 3 y ss.

480 Como ejemplo, Uganda es un país que ha incrementado su transparencia fiscal y monitoreo de manera importante. Se descubrió que el 80% de las ayudas que se transferían a los gobiernos locales no llegaban a los beneficiarios. El gobierno adoptó como medida publicar información sobre esas transferencias en el periódico y en los tabloncillos de anuncios de los colegios. Y esta medida, basada en la transparencia, redujo el porcentaje hasta el 20%.

- d) Las influencias externas que promueven el cumplimiento de normas globales para recibir ayudas.

La interacción de estos factores puede impulsar la transparencia y la participación o puede impedirla. Al igual que el sistema impositivo puede ser utilizado como herramienta para transformar la sociedad positiva o negativamente.

En aquellos Estados en los que los ingresos públicos dependen, por ejemplo, de los recursos naturales, se poseen niveles más bajos de responsabilidad y participación. Por lo que no cabe hacer generalizaciones.

Teniendo en cuenta estas premisas, cabe añadir que una base sostenible de recursos domésticos resulta un factor imprescindible para el buen hacer de un Estado y permite un mayor grado de participación ciudadana y de control. La distribución de la riqueza y su gestión a través de la imposición, tienen una relación fundamental con la democracia.

Desde una perspectiva de derechos humanos podríamos considerar tres principios adicionales que coadyuvarían a la consecución de los objetivos de este apartado⁴⁸¹. En ningún caso son principios *sui generis* o de existencia *ad hoc* para este caso, pero pueden entenderse como parte de los principios generales del Derecho. Y sería conveniente aplicarlos al ámbito tributario también.

Éstos son:

- A. El principio de **jerarquización o prioridad**. En la determinación de aquellos elementos a tener en cuenta para configurar el sistema impositivo, deberá otorgarse un valor preferente a toda cuestión relacionada con los derechos humanos. Lo que en ningún caso supone que deba ser el objetivo exclusivo del sistema tributario, sino uno de ellos, al menos igual de importante que los demás.
- B. El **principio de subsidiariedad**, porque la sociedad no puede realizar por sí misma la tarea estatal, autonómica o local de proveerse de los servicios sociales esenciales. Por ello, deposita en la autoridad de los distintos niveles territoriales, una parte mayor o menor –atendida su capacidad- de su economía. Y lo hace, acompañándola de la confianza en que esos recursos acabarán por retribuirle en forma de los servicios

481 MERINO ANTIGÜEDAD, José María. *Maestro ¿es lícito...* op.cit pp.26-32.

esenciales que puede necesitar para llevar una vida digna. La sociedad tiene confiada al Sector Público la tarea colectiva de ofrecer al ciudadano aquellos bienes y servicios públicos que cuestan dinero y, por ello, necesita que todos cumplan con su deber de contribuir a su sostenimiento. El contribuyente delega funciones y medios y a cambio recibe productos y facultades de participación y control.

- C. El principio de proporcionalidad, implica la correlación equitativa entre la contraprestación que confiamos en recibir y aquello que debemos pagar. Sólo una razonable percepción de este principio, entre lo que nos empobrecemos y lo que nos enriquecemos con los servicios públicos, nos impulsará al cumplimiento fiscal. Como ya sabemos, los principios tributarios vistos hasta este momento, en su aplicación, deben ponderarse mediante el uso de la proporcionalidad⁴⁸². Podría cuestionarse la aplicación de este principio si pensamos en que, la regla general dice que idealmente el *rico* paga mucho y recibe menos de lo que aporta y el *pobre* paga poco y recibe más de lo que aporta y eso no es proporcional. Sin embargo, esta cuestión puede responderse afirmando que la proporcionalidad exigida no es una de igualdad matemática sino una que asegure la igualdad teniendo en cuenta las desigualdades. Este principio es expresión de la justicia tributaria, ya que en caso contrario la persona que tiene menos recibiría poco y la que tiene más mucho, y ello conculca todos los principios de un sistema impositivo que respete y persiga la realización de los derechos humanos de todos.

Pero, ¿qué debe caracterizar un buen sistema impositivo para que pueda ser fuente de una mejor y mayor gobernanza, y participación ciudadana? Siguiendo a Murphy, las condiciones para un buen sistema impositivo serían⁴⁸³:

482 El principio de proporcionalidad está siendo utilizado por la jurisprudencia del Tribunal Europeo de los derechos humanos, en algunos casos que no son típicamente de Derecho Público, como el Derecho de Daños. En este punto, es curioso el caso de una mujer de edad avanzada y enferma, que contrata los servicios de un abogado. Éste, no realiza su tarea como debiera- a juicio de la mujer- y ella vierte sobre él comentarios negativos, que acaban por fundamentar una denuncia por difamación del abogado contra la señora. Ella, que no podía pagar ni siquiera su medicación, al ser condenada al pago de unos 6000 euros, acude al TEDH alegando la violación de su libertad de expresión en relación con el art.14 que protege contra la discriminación. En este punto, el TEDH decide que en aplicación de la proporcionalidad, y por atentar contra el derecho a una vida digna de la señora, la pena impuesta no procede.

483 MURPHY, Richard. *The Joy of Tax. How a...* op.cit pp. 105-130

1. Educación.

La sociedad asume que la imposición es necesaria, y que es el centro de nuestra economía pero no educamos en ella. Puede que alguna persona desconozca qué es un impuesto, para qué sirve etc. pero al mismo tiempo habrá muchas personas que no conocen qué se puede hacer si el sistema tributario que se les aplica les trata injustamente.

Como resultado, la sociedad considera la imposición como un mal necesario, poniendo el énfasis en que es un mal, y no en su necesidad. Un mal que debe ser el mínimo imprescindible a pesar de que socialmente se asume que el dinero es necesario para que puedan ir a la escuela y tener un profesor o para hacer funcionar los trenes o mantener en buen estado las carreteras que les llevan a casa.

2. Investigación.

Si se observa quién estudia la materia, son prácticamente Organizaciones No Gubernamentales todas las que lo hacen. Y no son los propios gobiernos y las entidades con más recursos económicos o más datos las que lo hacen. Al tratarse de este tipo de entidades, a pesar de su prestigio en algunos casos, su información es tomada como una bandera que se enarbola en favor de los derechos humanos y olvidando el resto. Sin embargo, los estudios que se realizan no buscan que los Estados se endeuden irracionalmente, sino que tratan de detectar las fallas en los sistemas, dar a conocer sus impactos en la sociedad e intentan aportar algún mecanismo para solventarlas. Siempre pensando en la mejor manera en que un Estado pueda cumplir con sus obligaciones en materia de derechos humanos. Nunca buscando un garantismo abstracto.

3. Confección adecuada de las políticas.

Parece lógico que en algo tan importante como la imposición, las normas que han de servir de marco de actuación de la política impositiva en un Estado deban confeccionarse de la manera adecuada. Hablamos de normas que al presentarse ante los representantes del poder legislativo nacional cuenten con una buena base argumental y una apropiada evaluación de impacto para ser aprobadas en las cámaras. Sin embargo, la realidad es que los documentos que pueden encontrarse rara vez van más allá de reiterar la legislación previa.

Por ello, es importante contar con una legislación propositiva, porque procedimientos en todo inadecuados como los descritos, mellan la justicia desde un punto de vista formal pero también afectan e impiden la justicia material.

4. Escrutinio o control adecuado

En el poder legislativo es necesario contar con expertos en la materia, o tener recursos para poder acudir a servicios de asesoría. Al fin y al cabo, es el poder que tiene la competencia para aprobar las leyes y debe saber qué aprueba. En caso contrario, podría ocurrir que se acudiese a firmas de abogados o contables que hacen el trabajo gratuitamente pero acaban por ejercer un *lobby* importante para que las leyes tengan el sentido que les favorece.

5. Transparencia y participación

“La población debe tener acceso a toda la información pertinente en un formato accesible y comprensible”⁴⁸⁴

Resulta imprescindible tener información sobre el sistema impositivo. Una información a tiempo, veraz, completa e inteligible, que permita que el potencial contribuyente conozca *ex ante* las consecuencias de sus decisiones en el tráfico económico.

¿Cuánto estoy dispuesto a pagar por mi salud? ¿Qué parte de los servicios públicos estoy dispuesto a que la pague el Estado? En un contexto en el que el deber de contribuir es aceptado como deber de solidaridad, pero también lo es- cada vez más- como un deber de reciprocidad⁴⁸⁵, el ciudadano que contribuye voluntariamente, lo hace por el convencimiento de que sus impuestos van a serle retornados en forma de servicios públicos de calidad y accesibles. Al mismo tiempo que está contribuyendo a que otros con menos oportunidades puedan tener una vida digna.

Sin embargo, debe poder conocer de antemano cómo se recauda el dinero para financiar la actividad estatal, en base a qué argumentos y objetivos se ha optado por una opción u otra y cuáles van a ser los impactos en su aplicación.

La política tributaria, como política pública debe quedar sujeta al escrutinio de la población tanto en el diseño, la implementación como en su aplicación final. Para ello, el ciudadano debe contar con información transparente, accesible y que asegure su participación inclusiva para

484 Informe sobre la Política Fiscal y los Derechos op.cit párr.22.

485 Como ejemplo, las campañas publicitarias de la Hacienda Española utilizaban como reclamo “Hacienda somos todos” enfatizando el todos como un deber de solidaridad, un saco común al que todos debemos aportar en función de nuestras capacidades. Hoy día, el reclamo es “Contribuimos para recibir” al modo de un *do ut des*. Con lo que podemos concluir que estaríamos ante una combinación de un deber de solidaridad y uno de reciprocidad.

que todos puedan tomar parte en el proceso⁴⁸⁶. La transparencia y la información son el requisito previo para que la población pueda ejercer su derecho a participar.

“Las políticas fiscales deben estar sujetas al escrutinio de la población durante las etapas de diseño, implementación y evaluación, con los diferentes intereses identificados de manera transparente (...) y deben ponerse en práctica mecanismos inclusivos para garantizar que [se] participe activamente en la concepción de las opciones políticas más apropiadas⁴⁸⁷”.

Como resultado, sería conveniente realizar consultas a la ciudadanía y hacerles partícipes del proceso de manera que pudiesen recibir toda la información disponible de las decisiones que se van adoptando. Las personas en una sociedad aportan al elenco de informaciones en que puede basarse una decisión en materia impositiva, un elemento imprescindible como es el vivencial. Porque:

“La participación efectiva y significativa depende, a su vez, del derecho a buscar, recibir y difundir información⁴⁸⁸”.

La tributación es una cuestión de elegir, tanto para el Estado como para el ciudadano que se verá afectado por el régimen elegido. Por ello, es importante que no se pierda y se recupere el vínculo entre ellos. Recordemos que la máxima *“no taxation without representation”* constituye una referencia histórica de la época del parlamentarismo británico pero al mismo tiempo es parte intrínseca de las democracias actuales⁴⁸⁹.

Y al mismo tiempo que consideramos el potencial⁴⁹⁰ que posee el sistema impositivo para cambiar la sociedad en sentido positivo, también debemos admitir que las decisiones que adoptan los poderes públicos en la materia no son sencillas. Deciden sobre lo que hoy se necesita para garantizar el bienestar futuro de las sociedades, al mismo tiempo que deben intentar reconstruir el puente entre las legítimas aspiraciones de las personas en su vida y lo que el Estado debe y puede ofrecerles.

486 RIGHTINGFINANCE. *Los derechos civiles y políticos en política tributaria*, Alianza Global por la Justicia Fiscal, 2016. Disponible en línea.

487 Informe sobre la Política Fiscal y los Derechos...op.cit párr.22.

488 *Ibidem* párr.21.

489 DE LA TORRE DÍAZ, Francisco. *¿Hacienda somos todos? Impuestos y fraude en España*, Debate, Barcelona, marzo de 2014, p.13.

490 Resulta muy interesante el caso de Sudáfrica. Estado que en 2010 figuraba con un índice de 92 sobre 100 en transparencia fiscal. Es un caso paradigmático del poder que tiene la información y la transparencia, puesto que se trata de un país plagado de desigualdad, pobreza y exclusión social. Razones por las que el potencial se magnifica. Véase más en KHAGRAM, Sanjeev; RIENZO, Paolo y FUNG, Archon. “Overview and Synthesis: The... op.cit pp. 20 y ss.

Para ser puente entre la sociedad y el gobierno, será necesario que se articulen sistemas de recaudación respetuosos con los derechos y bien argumentados, para que el ciudadano bien informado y que considera el sistema justo, esté dispuesto a participar en la toma de decisiones de una manera significativa.

Sólo con una ciudadanía informada y que considera legítima la intromisión impositiva en su respectivo patrimonio, podremos hablar de verdadera participación en materia impositiva- que no sólo persigue que se bajen los impuestos- y de una elección política que cuenta con el respaldo social- lo cual facilitaría su aplicación y evitaría incrementar las tarifas en aquellos impuestos más sencillos de recaudar y menos progresivos-. Esto sería, una *consensual taxation*, para que las personas dejaran de seguir preguntándose: ¿por quién doblan las campanas⁴⁹¹?

De hecho, una de las virtudes que posee la herramienta de la imposición es que puede ser utilizada para exigir un buen gobierno que verdaderamente represente nuestros intereses, porque ese gobierno necesita los recursos que el ciudadano le brinda⁴⁹². Pero el ciudadano debe ser consciente tanto de su poder y su papel en la transformación de las sociedades, como de la importancia de que algunos no estén pagando lo que deben⁴⁹³.

Como ya decía la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789: “*Todos los ciudadanos tienen derecho a comprobar por sí mismos, o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración (...) Toda sociedad en la cual las garantías de estos derechos no esté asegurada y la separación de poderes determinada no tiene constitución*”.

No será suficiente con poner la información a disposición del ciudadano o con abrir cauces para la participación. Si no se entiende la información o no se sabe cómo participar, ni se estará informado adecuadamente ni se participará y debe ser toda la sociedad la que esté representada en esos procesos. Pero antes y al mismo tiempo, resulta imprescindible “*la capacitación y el fomento de la alfabetización fiscal en la población*”⁴⁹⁴. En caso contrario, paradójicamente y con gran seguridad, se estarán expandiendo los cauces de participación ciudadana al mismo tiempo que se limita dicha participación. Porque sólo unos pocos cualificados para ello podrán

491 Título del poema del poeta metafísico inglés John Donne, dentro de su obra *Devociones para ocasiones emergentes* de 1624.

492 MURPHY, Richard. *The Joy of Tax. How a fair...* op.cit p.27.

493 *Ibidem* p.103.

494 Informe sobre política fiscal y Derechos op.cit párr.22.

participar significativamente, reforzando la idea de que la política tributaria es sólo para el que es técnico.

La transparencia exigida como principio y regla de procedimiento, no se limita a la exigencia de publicidad de la legislación tributaria, la recaudación etc. sino que además implica brindar educación y formación tributaria al contribuyente y al que no lo es.

La información fiscal es difícil de entender y eso mantiene una sociedad dual, compuesta por el que se beneficia de la falta de transparencia y participación pero está mejor organizado y tiene igualmente capacidad de influencia, y de otro lado, por el que se beneficiaría de la mayor apertura, transparencia o inclusión en materia tributaria pero no está bien organizado hoy por hoy. Para igualar el punto de partida, la información ha de hacerse accesible, de modo que todos tengan la oportunidad material de aprovechar la oportunidad formal habilitada de participar y estar informado.

Como ya dijimos, la manera en que un Estado financia sus actividades está directamente relacionada con cómo se relaciona con la sociedad a la que dirige⁴⁹⁵. Esta circunstancia explica que cuando los ingresos públicos provienen de la explotación de los recursos naturales, el sistema puede ser menos justo si tenemos en cuenta que la opinión que merezca la calidad de los servicios públicos no va a afectar a la capacidad recaudatoria estatal.

Si nos fijamos en aquellos Estados que no poseen impuestos y financian su actividad pública mediante la explotación de sus recursos naturales, observamos que la existencia de recursos fiscales que provienen de la explotación de los recursos naturales, puede tener como efecto negativo la conocida como “*pereza fiscal*”. Ya que no habrá incentivo para mejorar la estructura o la administración tributaria. Y además, se debilita la relación entre el ciudadano y el gobierno, puesto que el primero no posee un incentivo directo en controlar o monitorear cómo se recauda y cómo se gasta al no afectar directamente su esfera patrimonial⁴⁹⁶.

Los países con grandes riquezas naturales, han tendido a ser regímenes corruptos y nada democráticos. Puesto que la necesidad de recaudar del ciudadano, aumenta la democracia del

495BANCO DE DESARROLLO DE AMÉRICA LATINA. “Impuestos y buen gobierno: empoderamiento y reciprocidad” en del mismo autor *Finanzas públicas para el desarrollo: Fortaleciendo la conexión entre ingresos y gastos*, Bogotá, mayo de 2012, pp.196 y ss.

496 *Ibidem*, pp.169 y ss.

sistema y requiere la existencia de un control de la actividad financiera estatal y contar con una ciudadanía informada.

Y muchas veces no tenemos una visión real de los Estados porque las herramientas que habitualmente se han usado para medir el progreso o el desarrollo no son apropiadas. No tienen en cuenta, por ejemplo, las razones por las que un país crece o por ejemplo la relación que ese crecimiento guarda con la realización de los derechos humanos.

Medidores como el Índice de Desarrollo Humano del Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), sólo tienen en consideración el desarrollo del país que se mide, sin atender al grado en que las políticas de ese Estado afectan a los demás o al conjunto del planeta⁴⁹⁷.

Como alternativa a este tipo de herramientas- que constituyeron un avance en su momento-, se ha elaborado el Índice de Coherencia de las Políticas de Desarrollo (ICPD). Instrumento creado para medir, evaluar y comparar el comportamiento de los países con un desarrollo humano sostenible, justo y equitativo⁴⁹⁸. La razón de su denominación reside en que analiza la medida en que las políticas públicas producen un tipo u otro de desarrollo, a quién benefician y los derechos o intereses que se han considerado prioritarios en la toma de decisión⁴⁹⁹.

El crecimiento económico no nos dice nada acerca de cómo se crece o a costa de qué se crece. Puesto que puede proceder de actividades contrarias a los derechos humanos, de un grave endeudamiento exterior o de la explotación ilegal de recursos naturales ad.ex.

Por ejemplo, encontramos países como Suiza, Singapur o Arabia Saudí que se sitúan a la cabeza en los indicadores de crecimiento económico.

En el caso de Suiza, el Índice de Desarrollo Humano del PNUD lo sitúa en tercer lugar, mientras que el ICPD lo colocaría el número 58. El motivo reside en la contradicción existente entre su nivel alto de desarrollo económico y lo que le cuesta al resto del mundo que lo posea, en términos de opacidad financiera, evasión fiscal y blanqueo. En el caso de Singapur, que ocupa el puesto 11 en el IDH, el ICPD lo sitúa en el último lugar. Ello se debe a su alto nivel de secreto bancario, contaminación y al exceso de personal de las Fuerzas Armadas por habitante.

497 Véase en <http://www.icpd.info/wp-content/uploads/2016/03/ICPD2016-CAP01.pdf> p.6, u.v 18/1/17.

498 BANCO DE DESARROLLO DE AMÉRICA LATINA. “Impuestos y buen gobierno: empoderamiento...” op.cit p.7

499 *Ibidem*, p.10.

Y en último lugar, Arabia Saudí, país rico en petróleo, con un desarrollo económico importante, se sitúa en el número 98 de 133 países según el ICPD dada su nula apuesta por los derechos humanos⁵⁰⁰.

Retomando la argumentación relativa a los países con grandes riquezas naturales, cuando el país que descubre esta riqueza es un país ya desarrollado políticamente, el resultado es distinto. Un ejemplo positivo lo constituye el estado de Noruega, que financia las pensiones de jubilación de sus ciudadanos mediante los ingresos que obtiene de la extracción de petróleo en el Mar del Norte. O Alaska que reparte dividendos derivados de explotar el gas y el petróleo con el objetivo de atraer y asentar población en las áreas más despobladas del Estado⁵⁰¹.

Considerando los casos de países ricos en recursos naturales como Alaska o Noruega, ¿por qué no pueden hacer lo mismo los países en desarrollo? Hay diferentes motivos: en primer lugar porque producen materias primas pero los procesos por los que se genera el verdadero valor añadido de éstas se realizan en otros países. En segundo lugar, la existencia de información asimétrica – la multinacional llega al país de que se trate con una misión de expertos, de los que carece el Estado receptor (o los nacionales capacitados son contratados por la multinacional)-, una negociación también asimétrica – a modo de contratos de adhesión, aceptados por el temor a que no se instalen allí las empresas- y representación de nuevo asimétrica- y que la propiedad de los recursos naturales es de soberanía popular pero el gobierno no negocia con otro gobierno sino con multinacionales que responden sólo frente a sus accionistas, con lo que prima el beneficio personal y no el bienestar de la población⁵⁰².

Es por eso que *“lejos de reportar beneficios, la explotación de los recursos naturales se ha relacionado frecuentemente con abusos contra los derechos humanos y usurpación de tierras y de la forma de vida de muchas comunidades, desahucios en masa, contaminación y degradación medioambiental. Lo que resulta en violaciones de los derechos a la salud, la alimentación, la casa o el agua”*⁵⁰³. Y

500 *Ibíd*em, pp.12-13. Cabe cuestionarse aquí si usar la ratificación de los tratados fundamentales de derechos humanos como medidor de la intensidad con la que se protegen es adecuado. Pero a día de hoy, no se posee otro.

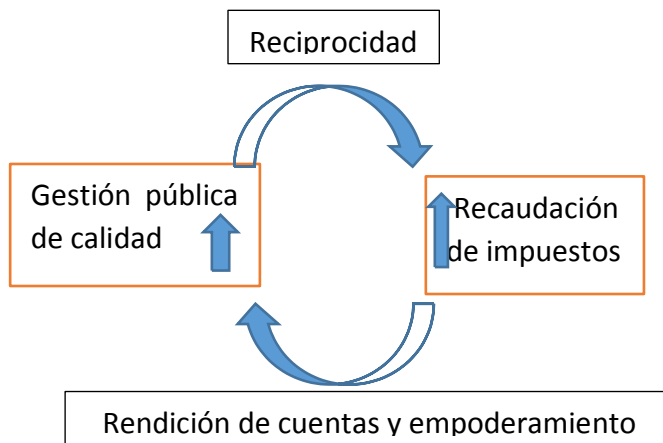
501 INSPIR ACTION. *La muerte y los impuestos: el verdadero coste de la evasión fiscal*, 2009, pp.7-10.

502 Véase si es de interés del lector: SAIZ, Ignacio. “Resourcing Rights: combating Tax Injustice from a Human Rights Perspective” en NOLAN, Aoife...*op.cit* pp.81 y ss.

503 Informe sobre Política Fiscal y derechos humanos... *op.cit* párr.70.

adicionalmente, los beneficios de esta explotación van al extranjero⁵⁰⁴, sobre todo a paraísos fiscales.

En cambio y retornando al caso de contar con un sistema impositivo, al ser necesario acudir a empresas y particulares para conseguir esos ingresos, si el ciudadano percibe que la calidad de los servicios aumenta, estará dispuesto a pagar más o a pagar, y si paga más, tendrá mayor motivación para participar en el proceso. Y éste sería el círculo virtuoso de la recaudación y la eficiencia pública⁵⁰⁵:



Sin embargo, para el buen funcionamiento de este círculo sería necesario:

- un nivel de financiamiento adecuado,
- un uso eficiente de los recursos,
- un uso ajustado a las necesidades reales de las personas,
- un control preventivo-en el diseño- y restitutivo a posteriori.

Razones por las que, dentro de la diversidad en las fuentes de ingresos de los Estados, la exigencia de respeto de los derechos humanos y de aplicación de una perspectiva de derechos humanos, no va a depender de que dicha fuente sea una u otra.

504 *Ibidem*, párr.71.

505 *Ibidem*, párr.196.

En los países que dependen en su estructura de ingresos de la explotación de sus recursos naturales el deber de aplicar una perspectiva de derechos humanos tiene las siguientes implicaciones⁵⁰⁶:

- 1- *“Un Estado que permite o que directamente explota sus recursos naturales sin asegurar que una parte de sus frutos o ingresos son gravados y asignados a la realización de los derechos humanos podría ser un indicador de un Estado que no moviliza los recursos adecuados”.*
- 2- *“Un Estado que depende en exceso de los ingresos derivados de recursos naturales que son limitados supone una preocupación no sólo sobre su sostenibilidad a largo plazo sino también acerca de la gobernanza y la responsabilidad”.*
- 3- *“Las decisiones sobre la extracción de los recursos naturales debe hacerse con cautela, reparando en los desafíos medioambientales y los derechos de las generaciones futuras y respetando al mismo tiempo los derechos de toda la población”.*

5. Recapitulación.

Sería conveniente, en consecuencia, que *“las políticas fiscales [fuesen] susceptibles de revisión judicial y los funcionarios públicos [rindieran] cuentas por sus decisiones al respecto que pongan en peligro el disfrute en los derechos humanos. Además deben ponerse en práctica mecanismos accesibles de reclamación y reparaciones^{507”}.*

El cumplimiento de los estándares democráticos, ha sido puesto en cuarentena al observar la manera en que los distintos Estados han hecho frente a la crisis económica. Decisiones basadas en consideraciones a corto plazo que a través de mecanismos de urgencia han tratado de dar soluciones de urgencia a las circunstancias, negando la transparencia y esquivando los procesos democráticos y participativos previstos⁵⁰⁸.

“La distribución del ingreso y su gestión a través de la tributación tiene también una relación clave con la democracia. Las disparidades crecientes de ingreso pueden producir sociedades

506 *Ibidem*, párr. 72 y 73.

507 *Ibidem* párr.23.

508 EUROPEAN PARLIAMENT. DIRECTORATE-GENERAL FOR INTERNAL POLICIES. POLICY DEPARTMENT.CITIZEN’S RIGHTS AND CONSTITUTIONAL AFFAIRS. CIVIL LIBERTIES, JUSTICE AND HOME AFFAIRS. *The impact of the crisis on fundamental rights across Member States of the EU. Comparative Analysis*. Study from the LIBE Committee, 2015.

*polarizadas y fragmentadas, lo que puede finalmente conducir a la alienación y al desasosiego social*⁵⁰⁹”

Esto es así, porque los impactos que la crisis financiera ha tenido sobre la vida del ciudadano, se han visto exacerbados con la aplicación de las políticas públicas en respuesta a ella⁵¹⁰. Hablamos de las medidas de austeridad, consideradas por algunos autores como un *suicide pact* en términos de derechos humanos⁵¹¹. Las razones para usar esta denominación derivan de que los Estados que han implementado estas medidas de hecho han *suicidado* a sus respectivas poblaciones en lo que se refiere a sus derechos humanos. Y se han *suicidado* como Estados, en el sentido de que la ciudadanía no siente ser parte de una empresa común y con dificultad deposita su confianza en los que gobiernan en su nombre.

¿Y qué ha supuesto la austeridad en los países? En el ámbito fiscal, un incremento de la imposición al consumo- imposición indirecta en la que resulta más complejo medir la capacidad económica del sujeto pasivo-, mediante el aumento del tipo impositivo aplicable a los bienes y servicios de consumo. Bienes y servicios básicos que han acabado por tener un precio inalcanzable para algunas economías familiares. Lo que de otro lado ha afectado negativamente a la actividad económica, puesto que la demanda sigue existiendo pero no puede pagar el precio que la oferta propone.

Además, se trata de una política que no distingue entre las distintas capacidades de los compradores y por ende puede ser regresiva y confiscatoria, exacerbando la desigualdad. El aumento atropellado de la imposición indirecta y además el incremento en el gravamen sobre las rentas del trabajo, ha ido acompañado además de una reducción en el gasto público. Con lo que hoy en día se está privando a las familias de recursos que necesitan para sobrevivir, y a cambio no se les proporcionan buenos servicios públicos y oportunidades- que no pueden pagarse en su alternativa privada-. A lo largo de este trabajo, hemos expuesto la idea de que el ingreso y el gasto público deben tratarse de manera conjunta, y deben perseguir fines comunes puesto que la mayor o menor justicia en uno de ellos puede determinarla en la otra vertiente. Sin embargo, las políticas tributarias adoptadas por los Estados como respuesta a la crisis económica, que no pueden considerarse aceptables desde una perspectiva de derechos, no se

509 Informe sobre Política Fiscal y Derechos... op.cit párr.53.

510 UNHCHR. *Promoting a rights-based approach to economic stabilization, recovery and growth*. Background paper, Abril 2013.

511 GREENWOOD, J. “Austerity a “suicide pact”, Stiglitz says”, IMF, Financial post, octubre 2011 disponible en <http://www.business.financialpost.com/news/economy/austerity-is-suicide-pact-for-major-economies-stiglitz> u.v. 10/2/2018.

han visto compensadas por medidas a través del gasto público que palien sus efectos perniciosos sobre la población. De hecho, han seguido su misma tónica y los han exacerbado. Como dijimos también, la política tributaria y la política presupuestaria, pueden usarse como herramienta de transformación social en positivo o en negativo.

El modo en que la crisis financiera ha sido tratada en la Unión Europea, conlleva situaciones de hecho y de Derecho que vulneran los derechos humanos de los ciudadanos. Situaciones que hacen necesaria la determinación de una línea de responsabilidad cuando hablamos de proteger los derechos como uno de los objetivos de la política pública. Situaciones en las que el Estado – obligado por su ratificación de los instrumentos relevantes de Derecho Internacional de los derechos humanos- no es el único con capacidad para decidir sobre qué hacer, pues se ve en cierta medida compelido a aplicar medidas- que se saben regresivas- con tal de poder seguir formando parte de la UE- por ejemplo- y recibiendo fondos de ella, entre otras situaciones⁵¹².

La política actual de los Estados en la vertiente del ingreso, viola la obligación de implementación progresiva de los derechos humanos, y genera resultados regresivos para los que por lo general no se han articulado políticas compensatorias en el gasto público.

“La compatibilidad de las medidas de austeridad con [las obligaciones de derechos humanos], depende de si los Estados han tratado de buscar alternativas para generar ingresos antes de adoptar las medidas [de aumento de la imposición a determinados sectores sociales, directa o indirectamente] y de recorte en los servicios públicos, el empleo público y la protección social⁵¹³”.

E *“incluso en tiempos de severa limitación de recursos, los Estados deben demostrar que han hecho todos los esfuerzos necesarios para usar todos los recursos a su disposición, incluyendo aquellos que podría potencialmente recaudar a través de la imposición, o luchando contra la evasión fiscal y otras corrientes ilícitas, como parte de su esfuerzo de satisfacer, prioritariamente, los niveles mínimos esenciales [de los derechos humanos]⁵¹⁴”.*

512 SALOMON, Margot E. *Of austerity, human rights and international institutions*. LSE Law Society and Economy. Working Papers 2/2015, London School of Economic and Political Science, Law Department.pp.2-7.Disponible en: <http://www.lse.ac.uk/sociology/assets/documents/human-rights/HR-Salomon-Austerity.pdf> u.v. 10/12/2018. Véase también si es de interés de lector: IMF. *Greece letter of intent. Memorandum of Economic and Financial Policies*, 15 de marzo de 2012. En 2014 el IMF recordaba que *“the member country has primary responsibility for selecting, designing and implementing the policies that will make the IMF supported program successful”*.

513 Informe sobre Política Fiscal y Derechos... op.cit párr.28.

514 *Ibidem* párr.27.

Precisamente, en el siguiente apartado, trataremos aquellos factores de la realidad económica de los Estados que están impidiendo que los impuestos puedan ser utilizados como una herramienta para transformar nuestra sociedad en positivo y desde y para los derechos humanos.

6. Factores divergentes en la utilización de los impuestos como herramienta desde y para los derechos humanos.

El camino seguido hasta aquí, nos ha permitido conocer los ingresos públicos conceptualmente y observar la necesidad de articular correctamente sus principios formales y materiales para alcanzar la justicia tributaria. Adicionalmente, también nos ha permitido conocer cómo este particular concepto de justicia entronca con la obligación de respetar los derechos en el proceso tributario y de perseguir su realización.

Sin embargo, algunos factores que en ocasiones escapan del control estatal- pero no por ello le restan responsabilidad, puesto que están obligados a adoptar toda medida necesaria- requieren atención, dado que menguan la capacidad de los gobiernos de hacer frente a sus obligaciones financieras en materia de derechos humanos.

6.1 La responsabilidad de las agencias especializadas en materia de derechos humanos⁵¹⁵.

Uno de los efectos más relevantes de la globalización, es que la responsabilidad y el control se han vuelto intangibles. Es por todos conocida la máxima de que los derechos sin garantías no son tales. Y una de las principales garantías para el respeto de los derechos humanos es que, tanto cuando la situación es próspera como cuando no, alguien sea responsable de su realización y protección, y actúe en consecuencia.

Dicha circunstancia , sumada al hecho de que tal y cómo comentábamos anteriormente, un Estado puede no tener suficiente con los recursos que recaude a nivel doméstico, hace necesaria la entrada en escena de determinados agentes internacionales que poseen los recursos que necesita. Entidades que, a cambio, impondrán sus condiciones. Condiciones que no deberían vulnerar los derechos humanos en ningún caso, pero que a pesar de que esta afirmación es éticamente correcta, políticamente conveniente e incluso económicamente rentable, jurídicamente no está tan claro.

515 SKOGLY, Sigrun I. *The Human Rights Obligations of the World Bank and the International Monetary Fund*, Cavendish Publishing, Londres, 2001, pp.147-173.

No existe una obligación internacional de que estas agencias presten colaboración financiera a los Estados, pero sí debería considerarse - al igual que lo hace el Banco Mundial con cualquier acuerdo que pudiese afectar a una previsión sobre medio ambiente ratificada por uno de sus Estados miembros⁵¹⁶- la obligación de que en caso de que presten su colaboración, lo hagan en pleno respeto por los derechos humanos.

En el Derecho interno de los Estados, las obligaciones jurídicas nacen básicamente de las leyes. Y las leyes son expresión de la voluntad del pueblo, garantía de igualdad entre los ciudadanos. Sin embargo, en el Derecho Internacional, las obligaciones jurídicas nacen de una negociación en la que hay posiciones divergentes y no hay una voluntad general.

Pero, ¿qué ocurre si nos encontramos ante un conflicto normativo? ¿Es la norma de derechos humanos prioritaria o lo es la económica que rige el tráfico financiero? ¿Es la imperatividad para el Estado de cumplir con sus obligaciones en materia de derechos humanos prioritaria a las obligaciones que los acreedores le imponen para concederle financiación?

Cuando se da una situación como la descrita⁵¹⁷, los sujetos presentes no se plantean la validez de las normas, sino cuál aplicar con carácter preferente o prioritario. Si no están vinculados por las mismas normas, el que debe actuar-el Estado- debe escoger cuál ha de cumplir con prioridad. Esto es como decir, que debe elegir entre cumplir con los dictados de sus fuentes de financiación o con sus obligaciones en materia de derechos humanos.

Además, su elección no le exime de responsabilidad por la opción dejada en segundo plano, porque sería como afirmar una libérrima posibilidad para el Estado de elegir qué cumple.

¿Debemos entender que el Estado es el único responsable en materia de derechos humanos? O, por el contrario, ¿existen otros sujetos a los que podemos atribuir cierto grado de responsabilidad? ¿El principio de soberanía y de no injerencia en los asuntos de un Estado, sigue impidiendo la posibilidad de que éste tome sus decisiones recibiendo *influencias* del exterior?

516 A modo de ejemplo, pueden verse directivas operacionales en el campo medioambiental, elaboradas por el Banco Mundial como: OMS 2.36: Environmental Aspects of Bank Work, de mayo de 1994; O.D 4.0: Environmental Assessment, de 31 de octubre de 1989 o OD 4.00: Environmental Action Plans, de julio de 1992, entre otras.

517 CARDONA LLORENS, Jorge. "Los conflictos entre normas internacionales del mismo rango: a la búsqueda de criterios de solución" en RODRIGO, Ángel J y GARCÍA, Caterina (Eds.) *Unidad y pluralismo en el derecho internacional público y en la comunidad internacional. Coloquio en homenaje a Oriol Casanovas*, Tecnos, Madrid, 2011, pp.375-391.

Es cierto que las agencias internacionales de asistencia financiera como el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional etc. se afirman comprometidos con la causa de los derechos humanos y dicen actuar con rectitud hacia su realización. Sin embargo, desconocen que también ellas poseen obligaciones en materia de derechos humanos.

En la configuración de un sistema tributario u otro, el papel que los organismos multilaterales poseen es clave. La razón la encontramos en que condicionan dotar financieramente al Estado en cuestión, a la adopción por este último de determinadas políticas. La principal preocupación de estas agencias es asegurar que van a cobrar sus créditos. En respuesta, el Estado generalmente ha de aumentar los impuestos dejando al margen y preservando en esa subida los intereses de los grandes capitales.

¿Pero son los compromisos financieros capaces de desplazar las obligaciones de derechos humanos que ese Estado posee? Si seguimos con la retórica de que la financiación es un instrumento de segunda categoría — para nutrir otras— carece de sentido. Si lo tomamos como instrumento de primera categoría, es una oportunidad que los organismos multilaterales desaprovechan. Dado que podrían condicionar la financiación a la inversión en la realización de los derechos humanos o su no deterioro. Inversión que de otro lado es eficiente y muy rentable⁵¹⁸. Y que al mismo tiempo, aseguraría la posibilidad de devolver el dinero de reactivarse el círculo virtuoso de la tributación.

Estas agencias están constituidas y financiadas por Estados que poseen obligaciones en materia de derechos humanos. Y las obligaciones que el Derecho Internacional de los derechos humanos atribuye a los Estados Parte, no terminan en la frontera, sino que, determinan tanto su acción interna como externa.

Como recuerda Magdalena Sepúlveda “*como parte de la cooperación y asistencia internacional, los Estados tienen la obligación de respetar y proteger el disfrute de los derechos en todas partes, lo que incluye eludir conductas que podrían poner en riesgo el disfrute de los derechos por personas que están fuera de sus fronteras, y llevando a cabo evaluaciones de impacto de los efectos extraterritoriales de las leyes, políticas y prácticas*⁵¹⁹”. Y “*los Estados deben evitar cualquier conducta que pueda impedir*

518 ALEJANDRO VALENCIA, Mario; DAZA GAMADA, Enrique y RIVERA Sneyder. “Una estructura tributaria inequitativa”, *Revista Deslinde*, nº51, octubre/noviembre de 2012, pp. 20 y ss.

519 Informe sobre la Política Fiscal y los Derechos op.cit párr.30.

*u obstaculizar la capacidad de otro Estado de cumplir con sus propias obligaciones en derechos humanos*⁵²⁰”.

Así las cosas, las decisiones que se adoptan en su seno son decisiones acordadas por la mayoría de sus Estados miembros, que al votar siguen vinculados por sus obligaciones en materia de derechos humanos y no pueden eximirse de ellas al votar.

Estos Estados mantienen sus obligaciones cuando actúan en el marco de las agencias. Y como miembros de las agencias, los Estados comparten con ellas la responsabilidad en lo que hacen⁵²¹. Habrá que efectuar una medida de *checks and balances* para que la actividad y la implementación de los programas del Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional, no afecte a la realización de los derechos humanos.

*“Al actuar como miembro de una organización internacional, un Estado permanece responsable de su conducta en relación con sus obligaciones de derechos humanos, dentro y fuera de su territorio. Esto incluye identificar el impacto en los derechos humanos de las medidas acordadas en el nivel internacional, incluyendo el impacto en las personas que viven en la pobreza. Cuando un Estado toma una decisión sobre un préstamo, como miembro de una institución internacional financiera, debe tomar cautelosa consideración acerca de las obligaciones en materia de derechos humanos que la imposición de determinadas condiciones sobre política fiscal podría afectar. Comprometiendo los derechos humanos de la población del Estado y socavando la habilidad del Estado de usar el máximo de los recursos disponibles.”*⁵²²

Al hilo de nuestra argumentación, los Estados miembros de estas agencias son los responsables principales en el cumplimiento de las obligaciones de derechos humanos – puesto que además prestaron su consentimiento-. El principio recogido en el art.35⁵²³ de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, no permite que podamos considerar a terceros obligados si no han prestado su consentimiento expresamente para ello, *Ex consensus advenit vinculum*. Pero, como representantes de los Estados, si estos tienen obligaciones de derechos humanos, entonces la agencia – formada por Estados parte, financiada por ellos y que aplica las decisiones

520 *Ibidem* párr.31.

521 Aquí, resultaría interesante que, en las discusiones periódicas con los Estados Parte, los órganos de tratados incluyeran a estas agencias en relación con la actividad en pro de los derechos humanos. Los derechos humanos son una “*joint venture*”.

522 Informe sobre la Política Fiscal y los Derechos op.cit párr.33.

523 Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, U.N. Doc A/CONF.39/27 (1969), en vigor el 23 de mayo de 1969. Art. 35. “*Tratados en que se prevén obligaciones para terceros Estados. Una disposición de un tratado dará origen a una obligación para un tercer Estado si las partes en el tratado tienen la intención de que tal disposición sea el medio de crear la obligación y si el tercer Estado acepta expresamente por escrito esa obligación*”.

que la mayoría de ellos han adoptado en su seno-también podemos considerar que queda vinculada por sus disposiciones⁵²⁴.

En conclusión, la responsabilidad de las agencias es indirecta⁵²⁵, porque no poseen obligaciones materiales directas⁵²⁶. Y su responsabilidad indirecta tiene dos vertientes: la primera, negativa, en cuanto a que en su actuar no deben afectar a los derechos humanos. La segunda, neutral, en cuanto deben examinar el impacto que tendrá su política en el Estado en cuestión a fin de que la situación en la que se encuentran los derechos humanos en el mismo, no se vea afectada.

El Comité de los Derechos del Niño, en su Observación General n°16 sobre “*las obligaciones del Estado en relación con el impacto del sector empresarial en los derechos del niño*”⁵²⁷, considera que de acuerdo con la Convención de los Derechos del Niño y la obligación de adoptar todas las medidas necesarias para la efectividad de los derechos, todos los Estados deben cooperar en la comunidad internacional para hacer de éste una realidad. Bien a través de la cooperación o de su pertenencia a alguna organización internacional. Haciendo alusión a las instituciones internacionales de desarrollo, finanzas y comercio como el Grupo del Banco Mundial o el Fondo Monetario Internacional, esta obligación supone que al actuar colectivamente en estas instituciones, deben cumplir con sus obligaciones de derechos humanos. Ello implica que no deben aceptar créditos ni asumir condiciones-para ellos o para terceros- que puedan conducir a violaciones de los derechos. El Estado mantiene sus responsabilidades en materia de derechos humanos *ad intra* y *ad extra*.

524 Cabe destacar en este punto, el argumento esgrimido por algunas agencias especializadas que afirman que cuando fueron creadas – ad.ex FMI o BM antes de 1945- los Estados que pasaron a ser sus miembros no tenían obligaciones de derechos humanos de acuerdo con el Derecho Internacional. En los *Articles of Agreement* se trataban exclusivamente aspectos económicos y la no interferencia en el ámbito doméstico. Aun así, no es menos cierto que como sujetos internacionales deben hacerse eco del estado del Derecho Internacional de cada momento, en una interpretación contextualizada, y no del que existía al momento de su constitución. Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, U.N. Doc A/CONF.39/27 (1969), en vigor desde el 23 de mayo de 1969. Art.31.3. “*Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones, b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado, c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes*”.

525 SKOGLY, Sigrun I. *The Human Rights Obligations of...* op.cit pp.134-136.

526 Las agencias se ven compelidas por las disposiciones de la Carta de Naciones Unidas, en el sentido de que los Estados miembros deben dar prioridad a las disposiciones emanadas de este documento, y consecuentemente priorizar en su aplicación los tratados internacionales de derechos humanos a través de los que las Naciones Unidas trata de cumplir con sus objetivos; pero también, como sujetos en el ámbito internacional, por la costumbre y los principios generales del Derecho Internacional.

527 Observación General No.16 sobre las obligaciones del Estado en relación con el impacto del sector empresarial en los derechos del niño, de 17 de abril de 2013. CRC/C/GC/16. Párrafo 47.

Para algunos autores como Alston⁵²⁸, las agencias especializadas no tienen tan sólo una obligación de observar los derechos humanos tal y como los podemos encontrar en un Estado sin afectarlos con sus actividades. Sino que además, poseen la obligación de promoverlos.

Debemos alinearnos con esta última consideración, pues la herramienta utilizada por estas agencias para condicionar sus ayudas podría ser usada para promover, en los Estados a los que brinda el dinero, que los derechos humanos avancen en su reconocimiento y protección.

Los *recursos disponibles*, no son sólo los nacionales sino también los internacionales. Es bastante común escuchar comentarios acerca de los programas de ajuste a través de los que las agencias intentan reestructurar políticas económicas que no están alcanzando los efectos de desarrollo y económicos deseados. Sin embargo, vimos en un apartado anterior que los medidores de progreso que hasta hoy se han utilizado no son adecuados y además, si los cambios económicos prescritos por las agencias comprometen el núcleo duro y los niveles mínimos de los derechos, el corto plazo que condiciona los derechos como excusa para lograr un largo plazo mejor, no puede sostenerse. De modo que, cuando una agencia financiera especializada accede a otorgar una ayuda, habrá que diferenciar la situación en la que se deteriora el nivel de los derechos humanos y la situación en la que están siendo abiertamente vulnerados.

En la actualidad, los Estados van a seguir necesitando acudir a este tipo de instancias de financiación internacional. Sin embargo, la necesidad de recurrir a la financiación externa constituye también una oportunidad para que las organizaciones internacionales utilicen esta necesidad para requerir de los Estados que deseen financiación el cumplimiento con sus obligaciones de derechos humanos.

“Cuando un país obtiene crédito del FMI, el gobierno se compromete a ajustar la política económica para superar los problemas que le llevaron a solicitar asistencia financiera a la comunidad internacional. Las condiciones de estos préstamos también sirven para garantizar que el país será capaz de reembolsar los recursos al FMI, de manera que esos recursos puedan ponerse a disposición de otros países miembros que los necesiten”⁵²⁹.

Los ajustes económicos a los que los Estados receptores se comprometen les deben permitir mejorar su situación. La necesidad de recursos para financiar un inevitable gasto público es la

528 Véase ALSTON, P. “The United Nations specialized agencies and the implementation of the International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights”, *Columbia Journal of Transnational Law*, 18, 1979, p.117.

529 Véase en <https://www.imf.org/external/np/exr/facts/spa/conditios.htm> u.v. 15/03/2017.

situación que les lleva a requerir financiación externa. Y no es aceptable que los Estados prioricen el reembolso de las ayudas percibidas.

Si la no disponibilidad de los derechos humanos es una realidad consagrada, entonces, ¿puede un Estado darle prioridad a su capacidad de pago y menoscabar su capacidad de cumplir con su obligación de recaudar e invertir para proteger y realizar los derechos humanos?

6.2. Los beneficios fiscales y el fraude fiscal.

La respuesta que la ciudadanía da al fenómeno impositivo no es homogénea y depende de tres factores básicamente: la carga tributaria, la gestión de la Administración y las normas sancionadoras⁵³⁰. La planificación fiscal podría ser una suerte de *da mihi ius, dabo tibi factum*. Es decir, creamos una realidad que permite aplicar el ordenamiento jurídico de la manera que más favorece al agente económico⁵³¹.

Las sociedades actuales sufren una suerte de *satiriasis tributaria*. En la actualidad, los impuestos se asocian a conceptos como la evasión, la presión fiscal, el impuesto, la carga o la exacción, entre otros. Y ninguno de estos términos tiene una connotación positiva.

Algo curioso ocurre al tratar la *moral fiscal* para recaudar lo necesario. Y es que en el reparto de la carga tributaria, si a un contribuyente le corresponde pagar X, lo primero que suele plantearse no es si eso es bueno o no lo es, si le parece racional o si le conviene pagarlo. Lo que realmente suele determinar su comportamiento es la carga tributaria que le ha correspondido al de al lado. Y se planteará la justicia, ahora sí, de lo que pagan ellos⁵³².

Si considera que es injusta la comparación, entonces su reacción de disgusto puede incluso tapar la posibilidad de haber satisfecho necesidades materiales con el gasto que absorbe el impuesto. Por ello decimos que las prácticas evasoras atentan contra la convivencia y la paz social que considerábamos fundamental para armar un sistema impositivo justo, porque somos seres relacionales y en el campo impositivo influye el comportamiento de otros en nuestra propia decisión de cumplir.

Pocos podrán afirmar que les gusta pagar impuestos, pero nadie puede negar que constituyen el precio que se paga por la existencia de un Estado. Debemos asumir que existen y que se tienen

530 CALVO ORTEGA, Rafael. *¿Hay un principio de...* op.cit p.16.

531 SANZ GÓMEZ, Rafael J. *La lucha de los Estados contra la Elusión Fiscal en el contexto de la UE*. Civitas, Navarra, 2012, p.15.

532 BELLIRI, Luigi Vittorio. *El impuesto...* op.cit pp.29 y ss.

que pagar⁵³³. Donde no existe un Estado no hay impuestos, pero reina la anarquía. En el caso de Somalia por ejemplo, no los hay pero la vida es muy complicada. En Sudamérica, muchos Estados poseen una presión fiscal baja, y como resultado la seguridad se paga al precio de urbanizaciones blindadas con seguridad privada. Y el ascensor social que representa la educación, está prácticamente siempre estropeado porque tampoco se puede pagar.

Cuando estamos en tiempos de bonanza, la sociedad tiende a olvidar lo importantes que son los impuestos. Y confía en que hay otros modos menos “invasivos” de recaudar los recursos que su Estado requiere para seguir funcionando. Sin embargo, si se decide a no pagarlos y el Estado debe recurrir a la emisión de deuda pública, ésto no será sino generar impuestos futuros. Impuestos que si el que presta el dinero no tiene expectativas de cobrar, venderá, incrementando la prima de riesgo que todavía dificultará más la financiación. Otro sistema posible, podría ser la emisión de moneda. Sin embargo, la inflación que generaría es un impuesto que paga el que ha ahorrado en beneficio del más endeudado que suele ser el Estado⁵³⁴.

¿Entonces, qué factores explican el cumplimiento o no de las obligaciones tributarias? ¿Qué condiciona la moral fiscal?

La conocida como *ilusión financiera*, basada en errores en la consideración de los ingresos y los gastos públicos, tiende a modificar el valor que el ciudadano da al Estado y a su conducta política y por ende a su actividad impositiva.

Existen dos tipos de ilusión financiera en atención a la medida en la que modifican el juicio de valor del Estado y la manera en que afectan al bienestar del *iluso*. Una placentera y optimista que se da cuando se representa mayor la proporción de ventajas obtenidas o que cabe esperar del ente político y menor en lo que se nos está pidiendo que aportemos como ciudadanos. Con ella aumenta nuestra felicidad y disminuyen nuestras penas. La otra, dolorosa y pesimista, cuando las falsas apariencias inducen a las masas de contribuyentes a estimar sus sacrificios contributivos como mayores de lo que en realidad son, y menores los servicios públicos que se obtienen a cambio⁵³⁵.

533 DE LA TORRE DÍAZ, Francisco. *¿Hacienda somos todos?...* op.cit pp.12 y ss.

534 Los Estados que forman parte de la Unión Económica y Monetaria europea por ejemplo, ya no poseen esta posibilidad. Pero por las repercusiones que puede tener, cabe plantearse hasta qué punto es positivo que Europa compre la deuda a los países. Habría que esclarecer bajo qué condiciones y a qué precio.

535 PUVIANI, Amilcare. *Teoría de la ilusión financiera*, Obras Básicas de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1981. Pp.12-13.

En definitiva, podríamos afirmar que existen cinco aspectos que van a determinar la elección por parte del contribuyente⁵³⁶:

- 1) Disuasión. El contribuyente se verá disuadido de no cumplir con sus obligaciones por el miedo a ser sancionado.
- 2) Normas o pautas personales. La ética y los valores propios. La creencia de estar moralmente obligado a cumplir con la norma tributaria.
- 3) Pautas sociales. El comportamiento y las ideas propias de los grupos sociales de pertenencia y de referencia. Avalan e incluso justifican la conducta.
- 4) Oportunidades. El coste de cumplimiento, resultado de la necesidad de realizar los pagos correspondientes. Puede derivar de la necesidad de recurrir a asesoramiento fiscal, contratar contables o valorar económicamente el tiempo que se utiliza en rellenar formularios. La existencia de los tributos y la necesidad de pagarlos puede generar costes personales que son parte de la incidencia que tiene la tributación en la sociedad.
- 5) Factores económicos. La falta de liquidez o las pérdidas en caso de ser una empresa.
- 6) Justicia y confianza. Si el contribuyente confía en que el sistema fiscal y la autoridad competente son justos y confía en su labor, estará más dispuesto a pagar lo que le corresponde.

Respecto a este último factor, es obvio que si la sociedad percibe a la Administración como corrupta, injusta e ineficiente⁵³⁷, habrá más posibilidades de que la decisión sobre pagar o no pagar acabe por ser negativa. Uno de los principios para confeccionar un sistema impositivo que sirva como herramienta de transformación social es la verdad.

Hay que partir de que el fraude ha existido siempre, pero como problema de segunda categoría. De segunda porque la recaudación de los Estados era suficiente y entonces no generaba un problema económico. Sin embargo, generaba un problema de justicia o de equidad en el reparto de las cargas, que quizás pasaba más inadvertido por darse en una situación de bonanza.

Cuando este tipo de conductas está generalizado, existe lo que algunos autores han denominado “anomia⁵³⁸” o ausencia de la norma. Cuando las personas no saben que normas rigen su

536 MURPHY, Richard. *The Joy of Tax. How a fair...* op.cit pp.39 y ss.

537 SAIZ, Ignacio. “Resourcing Rights: Combating Tax Injustice from a Human Rights Perspective” en NOLAN, Aoife ...op.cit pp.87 y ss.

538 El autor que primero creó este concepto fue Durkheim, que definía la anomia como falta de límites en una sociedad que evoluciona sin cesar. Más adelante, la anomía fue desarrollada por Merton, quién la entendía como aquella situación en la que no existen los medios necesarios para alcanzar los fines en una sociedad.

conducta y para ellos no existen normas que aseguren el orden y la convivencia en sociedad, necesarias para la supervivencia de los Estados⁵³⁹.

En algunos países del mundo, sí podemos decir que existe la convicción de que los impuestos deben pagarse, incluso es un honor tener que hacerlo. Pero ésto se debe a una magnífica educación política, y a la mayor utilidad y eficiencia de sus servicios públicos.

Vistos los factores que influyen en la decisión de contribuir, ¿cuáles son las causas de las prácticas evasoras? Las causas podrían ser, entre otras⁵⁴⁰:

- a. Bajo riesgo de ser detectado.
- b. Desconocimiento de la norma⁵⁴¹. Uso de un lenguaje poco claro en la norma o por parte de la Administración en sus comunicaciones. Falta de información adecuada⁵⁴².
- c. Sentimiento de estar pagando demasiado.
- d. No recibir los servicios que se corresponden con los impuestos que paga.
- e. Desconfianza en el Estado para administrar los recursos.
- f. Inestabilidad tributaria, continuas reformas.
- g. Desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente.
- h. Falta de conciencia tributaria.
- i. Aumento de los impuestos, porque a más elevado nivel de impuestos, mayor es la evasión. Y a mayor evasión, más suben los impuestos etc.

Si efectivamente se producen estas conductas evasoras, las consecuencias serían, entre otras:

- a. Falta de recursos para financiar la actividad pública y por ende para garantizar los derechos.
- b. Déficit fiscal, y para hacerle frente, se crearán nuevos impuestos, se recurrirá al crédito externo-con posibles condiciones que deterioren el estado de los derechos, o se

539 VIVES, María Luisa. *Educación Tributaria: un enfoque...* op.cit pp.43 y ss. Es curioso que el temible criminal Al Capone, que era dueño de prácticamente toda Chicago, fuese encarcelado por parte del *intocable* inspector del *Internal Revenue Service* Elliott Ness- que no se dejó corromper- y no por un policía, por no pagar debidamente sus impuestos. Porque para el resto de sus delitos— entre ellos el asesinato— no había pruebas.

540 SUNAT. Documento de estudio: II Curso Ciudadanía y Tributación. Disponible en: <http://www.valorsocialdeltributo.blogspot.com.es/p/evasion-tributaria-html> u.v 3/3/2017.

541 Aunque cabe recordar que ello no exime de su cumplimiento.

542 El uso de modelos estandarizados y un lenguaje complejo impide que los contribuyentes puedan saber cómo cumplir con sus obligaciones, son necesarios escritos claros, sencillos y razonados. De otro lado, la información y el asesoramiento adecuados son imprescindibles para garantizar la seguridad jurídica del contribuyente. En ocasiones se verá perjudicado por la falta de ésta, y ello puede acarrearle intereses de demora o incluso sanciones. Véase más en DEFENSOR DEL PUEBLO. Informe...op.cit.

aumentará la carga tributaria de los contribuyentes que sí pagan. Porque cuando se desea combatir la evasión aumentando los impuestos existentes-sobretudo indirectos-, los que se ven afectados son los que ya pagaban no los que evaden.

c. Un retroceso en el progreso del país, en forma de mayor desigualdad, peor calidad en los servicios públicos, desempleo, pobreza...Exclusión social y aumento del malestar social.

d. Desconfianza de los inversores privados y fuga de capitales y conocimientos.

Desde una perspectiva de derechos humanos, la evasión⁵⁴³ y la elusión fiscal atentan contra la generalidad en el deber de contribuir, ya que la obligación tributaria pertenece a todo ciudadano que realice el hecho imponible y no esté exento de ello. Y con estas prácticas, la igualdad horizontal en materia tributaria no se respeta.

A través de estas prácticas, se evita la obligación de contribuir- que en el caso de la evasión fiscal persiste y en el caso de la elusión fiscal se evita-, afectando también a la capacidad de pago como presupuesto que modula la carga tributaria impuesta al contribuyente. Atenta además contra todos los principios que hemos tratado hasta aquí, dado que no se cumple con la ley, existe capacidad económica que gravar pero el sistema se vuelve regresivo al tener que exigir lo que se deja de ingresar al resto de la población. Existe capacidad contributiva que no se grava. No se cumple con la obligación de adoptar toda medida necesaria y adecuada, ni con la cláusula del máximo de recursos disponibles. Atenta contra la igualdad y no permite alcanzar la justicia tributaria. Al mismo tiempo, en la esfera del gasto, impide que las necesidades

543 Véase ALLINGHAM, M.G. "Income tax evasion: a theoretical analysis", *Journal of Public Economics*, nº1. Disponible en <http://www3.nccu.edu.tw> u.v. 10/2/2019. Antes de continuar, hemos de distinguir las distintas realidades en que puede presentarse la evasión fiscal. A grandes trazos, esta implica que, ante una gama más o menos amplia de posibilidades negociales, optamos por aquella que somete a un menor impacto tributario la operación, no mereciendo reproche fiscal alguno. Y permite no realizar el hecho imponible e ir por la vía más económica a nivel fiscal. Dentro de la evasión fiscal, encontramos: en primer lugar, la economía de opción o planificación fiscal que no están permitidas por el Derecho pero no se castigan al ser lícitas en términos tributarios. El ordenamiento tributario permite elegir el régimen fiscal menos oneroso. En segundo lugar, la elusión fiscal que tampoco posee reproche legal alguno, al utilizar medios lícitos que reducen la carga tributaria para evitar realizar el hecho imponible. Y, en tercer lugar, junto a estas dos realidades encontramos la evasión fiscal: Mientras que la elusión fiscal reduce el pago de los impuestos de manera legal, pudiendo surgir de la ley— que autoriza ese ahorro a través de los beneficios fiscales, a modo de una "elusión inducida"— o del resultado de sus lagunas o brechas— usando elementos no prohibidos u omitidos deliberadamente o sus lagunas u omisiones intencionales—, la evasión fiscal es un acto voluntario y consciente por el que el contribuyente evita el pago de impuestos ilegalmente. Evasión como acción de eludir el pago de impuestos, castigada por la ley por tratarse de un delito o una infracción administrativa. Elusión como acción de no pagar ciertos impuestos bajo el amparo de determinados resquicios legales. Véase más en MORENO, Luis (Coord.) *ABC de la Justicia Tributaria...* op.cit pp.21 y ss.

financieras de la actividad estatal pueden ser cubiertas y da la falsa imagen de que no hay recursos, sirviendo de argumento para realizar recortes en las inversiones.

Antes de pasar a hablar del efecto que la elusión y evasión fiscal tienen sobre la realización de los derechos humanos, resulta apropiado hacer algunas precisiones acerca del uso de los beneficios fiscales. En primer lugar, los beneficios tributarios constituyen un tratamiento diferencial de los contribuyentes y pueden articularse como distintas tarifas, plazos para pagar etc. En segundo lugar, algunos de ellos pueden menguar la recaudación implicando un *coste*, un gasto tributario que después se plasmará en el Presupuesto de Beneficios Fiscales. Y que origina a su vez una renuncia tributaria como el ingreso que queda en manos del contribuyente.

Tres aspectos han sido cuestionados sobre el uso de los beneficios fiscales, a saber:

- La dispersión del beneficiario. Al fijar una determinada exoneración por ejemplo, ésta ha de beneficiar a un determinado conjunto de contribuyentes a fin de alcanzar determinados objetivos de política social y económica. Pero puede que en su aplicación, resulte beneficiada directa o indirectamente una persona que no forma parte de la población objetivo.

- El ámbito restringido del beneficio. Beneficia en exclusiva al contribuyente, persona que paga impuestos. Los que no alcanzan el mínimo para tributar, no pueden tomar parte y ello afecta a la justicia social. Más aún, tampoco aquellos que sí forman parte de la población objetivo perciben el beneficio en la misma medida, puesto que el sistema tiende a favorecer a aquellos con mayores niveles de renta (lo que ocurre cuando el beneficio fiscal supone una reducción de una base imponible sujeta a tarifa progresiva) o a perjudicar a los que poseen una escasa remuneración porque la cuantía de su cuota no alcanza para aplicar toda la deducción.

El gasto directo o el beneficio fiscal, ¿cuál consigue alcanzar en mayor medida los objetivos para los que fue creado aprovechando mejor los recursos? Adoptar un beneficio fiscal supone simplemente redistribuir la carga tributaria, bien compensando la pérdida de recaudación en el mismo impuesto, bien aumentando otro distinto— porque se necesita recaudar esa cuantía igualmente—. Por su parte, el gasto directo aumenta el tamaño del sector público o altera la manera en la que distribuye el gasto.

La propia OCDE ha considerado que el gasto fiscal es menos transparente. Sin embargo, podría ser incluso una medida popular entre los votantes y podría ser una herramienta para que el gobierno se mantenga dentro de los límites de su presupuesto al registrarlo como pérdida de recaudación y no como aumento del gasto. La misma OCDE, considera que es más sencillo conseguir el objetivo marcado a través del gasto directo. Puesto que el beneficio fiscal posee un carácter casi permanente y el contribuyente *afectado* acaba por acostumbrarse perdiendo su eficacia, no sintiendo que percibe una cantidad destinada a lograr un objetivo.

En los países escandinavos, con buenos servicios sociales de atención y cuidado, se ha optado por suprimir el uso de los beneficios fiscales como técnica de política social. El Impuesto a la Renta Personal, carece de reducciones o deducciones en favor de hijos, mayores de edad etc. o cualquier otra circunstancia personal y familiar, porque han optado por utilizar el gasto directo tanto en transferencias como en forma de servicios públicos de calidad y accesibles.

Cerrando este inciso sobre los beneficios fiscales, resta decir que pueden constituir un instrumento viable para promover la igualdad y la no discriminación y para configurar un sistema tributario equitativo. Sin embargo, habrá de atenderse a los *sacrificios tributarios implícitos* que posee como correlato. A la idoneidad de ese trato, su eficacia en el tiempo y los costes⁵⁴⁴, también los costes sociales. Y siempre deberá otorgarse en función de la capacidad económica del sujeto y cuantificarse en función de esa misma capacidad.

La razón por la que en este apartado se ha dedicado unas líneas a los beneficios fiscales estriba en que pueden constituir una herramienta válida pero también pueden incentivar conductas que atentan contra la justicia tributaria, como la elusión o la evasión fiscal.

Siguiendo con lo anteriormente discutido, hay distintos procedimientos para eludir o evadir impuestos, mecanismos que sobretodo utilizan las grandes empresas⁵⁴⁵.

En relación con la elusión, puede realizarse mediante esquemas empresariales y financieros que les evitan el pago; exenciones en los impuestos — algunas incluso solicitan que no se les cobren durante un periodo para mantenerse o instalarse en un lugar⁵⁴⁶—; o royalties reducidos. En el

544 ALONSO BAUTISTA, Jairo. *Los beneficios tributarios en el...* op.cit pp.3 y ss.

545 InspirAction. *La muerte y...* op.cit pp.4 y ss.

546 No es rentable económicamente. Se pierde más en lo que se deja de ingresar que los beneficios percibidos por atraer o mantener la inversión.

caso de la evasión tributaria encontramos una posibilidad en el uso de facturas falsas⁵⁴⁷, falseo en las transferencias de bienes y servicios entre filial y multinacional, falseo de transferencias financieras— préstamos a interés muy alto pero realmente igual a cero que se deducen de los resultados—, evasión de capitales etc.

¿Qué efecto tienen estas conductas sobre los derechos humanos? Las conductas descritas suelen llevarse a cabo en los países en desarrollo con menores regulaciones y cada año, estos países pierden el equivalente a 160.000 millones de dólares por las prácticas evasoras. Cifra que está por encima de lo que los Estados desarrollados destinan a cooperación y ayuda al desarrollo. Si esa cantidad se hubiese invertido en los países receptores, podrían haberse salvado 350.000 vidas cada año. Pero, como no es así, lo que tenemos es un conjunto de empresas y de millonarios que a través de estas prácticas evitan el pago de impuestos y eluden sus responsabilidades. De manera que condenan a los países más pobres a desarrollarse *raqúticamente* o a morir antes de desarrollarse. Entre 2000 y 2015, en los países en desarrollo, 5'6 millones de niños murieron por causas que podrían haberse evitado con recursos⁵⁴⁸.

A modo de ejemplo⁵⁴⁹ de prácticas evasoras empresariales, desde 1998, el Estado de Tanzania abre una nueva mina de oro anualmente. Es productor de rubíes, zafiros, esmeraldas y diamantes. Pero la mitad de su población vive con un dólar al día y la esperanza de vida no supera los 51 años. Y la mayoría de las empresas mineras están en pérdidas. Una auditoría independiente encargada por el gobierno, evidenció que en el año 2000, las empresas habían inflado sus pérdidas en más de 500 millones de dólares, evitando pagar impuestos sobre los beneficios.

Otro de los procedimientos a través de los cuales se practica la evasión tributaria son los paraísos fiscales. Un país o una localidad que ofrece impuestos menores o inexistentes, secreto bancario y un sistema de información restringida. Y que además, normalmente, no está obligado a llevar un registro contable.

547 En el 50% de las transacciones entre América Latina y África.

548 InspirAction. *La muerte y...* op.cit p.3.

549 *Ibíd*em, p.13.

No puede afirmarse rotundamente que la relación entre estos *infiernos* fiscales y una actividad delictiva o ilegal sea directa. Sin embargo, la opacidad de estos lugares sugiere que gran parte del *dinero sucio* en el planeta va a parar allí⁵⁵⁰.

Como ya dijimos en otro apartado de esta tesis, no podemos medir el desarrollo de un país sin tener en cuenta cómo afecta dicho desarrollo al resto de países del planeta o a costa de qué crece. Países que se encuentran a la cabeza del desarrollo medido en términos económicos como Suiza o Singapur, se sitúan en los últimos puestos si utilizamos indicadores que reflejen el coste de su crecimiento para el resto del mundo en términos de opacidad, evasión fiscal, secreto financiero y blanqueo.

¿Cómo combatir o frenar el avance de la evasión? Algunas propuestas podrían ser⁵⁵¹:

1. Inteligibilidad y certeza de las normas tributarias⁵⁵².
2. Ausencia de lagunas jurídicas.
3. Diseño participativo de los impuestos para incentivar el cumplimiento.
4. Aumento y mejora de los controles fiscales.
5. Mejora de la Administración Tributaria, en medios y capacitación.
6. Convertir el deber de contribuir en un proceso de empoderamiento. Proceso en el que las autoridades tienen el cometido de realizar lo que el ciudadano no puede y responden por ello, y los ciudadanos aportan sus recursos y a cambio tienen poder de influencia significativa en el proceso.

Desde los años 80, las normas tributarias han sido formuladas y ancladas en los tres pilares fundamentales del control tributario: una estructura fiscal cerrada; los incrementos en el coste esperado de la evasión; y el aumento de la eficacia de la Administración Tributaria⁵⁵³.

No puede negarse que cierto grado de fraude fiscal ha existido siempre⁵⁵⁴. La lucha de la Administración Tributaria contra el fraude fiscal ha sido constante. Así como constantemente frustrada por dos razones: la primera, por la ausencia del debido nivel de eficacia de la Administración; la segunda, porque el cálculo económico que realiza el potencial defraudador

550 MORENO, Luis. *El ABC de la Justicia Tributaria...* op.cit p.33.

551 BANCO DE DESARROLLO DE AMÉRICA LATINA. *Finanzas Públicas para el Desarrollo: fortaleciendo...* op.cit pp.190 y ss.

552 La dificultad a la hora de entender cuál es la obligación tributaria del contribuyente o cómo cumplirla, fomenta en muchos casos la informalidad o economía sumergida.

553 CASTILLO LÓPEZ, José Manuel. *El fraude fiscal en España*. Comares, Granada, 1994, pp.117-118.

554 *Ibidem*, p.126.

suele saldarse con una ventaja positiva para el caso en que realice la actividad económica deseada incumpliendo sus obligaciones tributarias.

Las sanciones previstas no se gradúan en función de la capacidad económica del contribuyente, lo cual es un incentivo para defraudar para aquellos que poseen grandes fortunas. Y adicionalmente el aparato de control impone sanciones que cubren una media del 25% de la cuota defraudada que se ha descubierto – con lo que resulta más rentable a priori defraudar que cumplir-⁵⁵⁵

Es un lugar común, tal y como afirma Castillo López, que las asesorías fiscales parten de que los esquemas de planificación e ingeniería fiscal son más imaginativos y están mejor remunerados que las leyes y los funcionarios que tratan de evitarlos⁵⁵⁶. Pero, su falta de eficacia en la función correctora de las prácticas de evasión y elusión fiscal, no es mayor que en otras esferas de la actividad administrativa.

En la actualidad, la fiscalidad, además de mantener el Estado pretende alcanzar un fin económico y social justo. En este sentido, la protección penal que se brinda a las obligaciones tributarias, no posee sólo su fundamento en los efectos que el fraude fiscal tiene en el sistema económico, sino también en la reprobación social de este tipo de conductas que atentan contra la viabilidad de los derechos.

Cierto grado de elusión fiscal será difícil de evitar atendida la caracterización necesaria de la norma tributaria como dotada de generalidad. Pues, dicha generalidad la hace en ocasiones portadora de expresiones ambiguas y que se prestan a distintas interpretaciones difícilmente discutibles si no son contrarias a Derecho.

Sin embargo, la lucha efectiva contra la evasión fiscal, constituye parte integrante de las obligaciones financieras de los Estados en materia de derechos humanos.

La imposición como una parte integrante de la relación o el contrato social entre ciudadano y Estado, al ser percibida por el primero como ineficiente y en gran medida falta de justicia, conlleva un elevado grado de falta de transparencia por ambas partes. Y a medida que se pierde

555 *Ibíd*em, pp.135 y ss.

556 *Ibíd*em. A modo de curiosidad, en España, los inspectores de Hacienda presentan una de las mayores tasas de movilidad de todos los funcionarios públicos. Especialmente preocupante es, que abandonen el Ministerio de Hacienda los más altos funcionarios, que se trasladan al sector privado. Es necesario fortalecer los recursos financieros, personales y técnicos, y dotarlos de mayor profesionalidad e imparcialidad.

la confianza en el sistema impositivo, más perdemos en cuanto a la corresponsabilidad de ciudadano y Estado en la realización de los derechos humanos⁵⁵⁷.

En cualquier caso, no cabe duda de que una primera acción a abordar en este punto es la de realizar una verdadera y eficaz tarea de promoción de los derechos humanos. El ciudadano debe tomar conciencia de la importancia que posee pagar impuestos para poder ejercer los derechos, como instrumento para transformar la sociedad.

Junto a ello, es necesaria la persecución y castigo del delito fiscal, el endurecimiento de las penas, una acción decidida contra la impunidad y la opacidad de los paraísos fiscales⁵⁵⁸ y el fortalecimiento de la capacidad de la Administración Tributaria⁵⁵⁹, con sanciones que se gradúen de manera progresiva en atención a la capacidad económica del sujeto infractor. En caso contrario, incumplimos con nuestras obligaciones internacionales en materia de derechos humanos al poner en riesgo la posibilidad de utilizar el máximo de recursos disponibles en la realización de los derechos humanos. Adicionalmente, perdemos la posibilidad de utilizar el tributo como herramienta de transformación social.

“Un Estado trasgrede sus obligaciones internacionales cuando sus acciones u omisiones no están en conformidad con una determinada conducta que exige esa obligación. Cuando con la conducta disminuye la recaudación permitiendo directa o indirectamente la evasión fiscal o se articulan estructuras impositivas que tienen un impacto desproporcionado en los segmentos más pobres de la ciudadanía. Estas conductas activas u omisivas constituyen una violación de las obligaciones de derechos humanos, como la de destinar el máximo de recursos disponibles al disfrute de los derechos humanos o la de eliminar la discriminación⁵⁶⁰”.

Los factores descritos hasta aquí, no sólo impiden el uso del sistema impositivo para la realización de los derechos humanos sino también que en el procedimiento por el que se crea, aplica y fiscaliza, éstos sean respetados.

Desde la perspectiva de los derechos humanos, los Estados están obligados a asegurar que con su comportamiento activo o de supervisión de la conducta de otros sujetos, se realizan todos los

557 *Ibíd*em p.121.

558 El Observatorio de la Responsabilidad Social Corporativa, informa de que el 94 % de las empresas que cotizan en el IBEX 35 poseen sociedades en paraísos fiscales. De ellas, sólo de una se tiene información adecuadamente desglosada sobre los impuestos que paga en cada país. El Estado Español debe aplicar los principios rectores de Naciones Unidas y fortalecer la gobernabilidad, transparencia y evitar tratos de favor a empresas extranjeras a cambio de inversiones que promueven la corrupción y vulneran la rendición de cuentas a las empresas.

559 Por ejemplo, datos sobre la Agencia Española de la Administración Tributaria, evidencian que su plantilla es escasa, pues a cada empleado le corresponden unos 1680 contribuyentes, más de doble que por ejemplo en Alemania (690), y que la media de la OCDE (667). Sólo ha crecido un 5’8% desde 1992 a 2009, y el PIB lo ha hecho en un 170 % por comparar.

560 Informe sobre la Política Fiscal y los Derechos op.cit párr.5.

esfuerzos necesarios para recaudar lo necesario y de una manera respetuosa con los derechos humanos.

El Estado es el principal responsable pero las empresas también lo son. Porque con su conducta fraudulenta distraen recursos a las arcas públicas y los Estados deben preverlo cuando concluyen acuerdos con el sector empresarial. Puesto que determinados acuerdos pueden socavar su posibilidad de recaudar lo suficiente y podrían ser contrarios a los Principios Rectores sobre Empresas y derechos humanos de las Naciones Unidas⁵⁶¹.

Definir unos beneficios fiscales coherentes y eficientes y luchar contra la evasión fiscal, constituyen parte de las medidas que el Estado Parte en un tratado internacional de derechos humanos debe adoptar con el fin de dar cumplimiento a sus obligaciones.

Con todo, y desde la óptica de los Derechos, la evasión fiscal hay que erradicarla, la elusión habría que evitarla y la economía de opción tendría que ser socialmente responsable y respetuosa con los derechos humanos. Porque estas conductas, no sólo restan recursos a la actividad pública sino que además provocan inequidades al pagar más el que menos tiene⁵⁶².

“The power to tax involves the power to destroy”⁵⁶³

7. El deber de contribuir en el Estado español y el cumplimiento de sus obligaciones de derechos humanos.

En el Estado español, el deber de contribuir queda configurado como un deber constitucional. Deber condicionado por una serie de principios que establecen la obligación de contribuir, la modulan, y al mismo tiempo limitan las posibilidades del Estado de actuar en materia tributaria.

Todo lo considerado hasta este punto, resulta aplicable al caso español. En primer lugar, las obligaciones tributarias tendrán que ser creadas por una ley, como expresión de la voluntad

561 Véase esta idea también en Informe sobre la Política Fiscal y los Derechos op.cit párr.6.

562 Y en alguna ocasión puede que no pueda pagar y vaya a la cárcel por deudas. Esta circunstancia no es admisible.

563 Famosa expresión sobre la potestad tributaria, que fuera establecida en 1819 en el caso *Mc Culloch vs. Maryland*, (el poder para gravar supone el poder para destruir) Véase el caso en <http://ocw.uc3m.es/historia-del-derecho/historia-del-constitucionalismo-americano/otros-recursos-2/tema-4-los-primeros-cambios-en-la-constitucion/resolucion-del-tribunal-supremo-mcculloch-v.-maryland-17-u.s.-316-1819/view> u.v. 10/2/2019.

popular. Sin embargo, la tónica común ha sido acudir al uso incesante de las normas del poder ejecutivo desde el inicio de la crisis económica⁵⁶⁴.

En segundo lugar, la carga tributaria concreta deberá determinarse en función de la capacidad económica del contribuyente y con carácter progresivo, respetando su mínimo existencial y el tope de la no confiscatoriedad y siempre respetando la igualdad y la no discriminación.

Sin embargo, las condiciones de vida en el Estado español, han sufrido un deterioro sin precedentes. Desde el principio de la crisis económica hasta 2012 España había perdido 10 años de su progreso. Una pérdida traducida en pobreza multidimensional creciente y una fractura social que ofrecen en la actualidad un panorama nada halagüeño para las generaciones presentes y futuras. Puesto que los ciudadanos cada día son más pobres, han caído los niveles de renta y la distribución de la misma se ha concentrado en los que más tenían ya⁵⁶⁵.

En este contexto, resulta vital que la política fiscal se utilice como herramienta de transformación social de la manera que hemos visto hasta aquí. Como sabemos, el sistema tributario no sirve tan sólo al fin de recaudar sino que también puede determinar la mayor o menor desigualdad en la sociedad. El sistema tributario de un Estado representa el país y la sociedad que deseamos, y el actual sistema español que empobrece al que menos tiene mientras privilegia a los que más tienen, no es reflejo de la sociedad que el ciudadano español pretende que se mantenga cuando contribuye con sus ingresos al sostenimiento de los gastos públicos⁵⁶⁶.

En tercer lugar, España no recauda lo suficiente. Por ello, a pesar de lo considerado por los medios y lo declarado por la clase dirigente, la crisis española es más una crisis de ingresos

564 Como una panorámica general, en mayo de 2010 el Gobierno inició medidas de reducción del gasto público con la aprobación del Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público y en abril de 2011 se adoptó el Programa de Estabilidad 2011-2014. Algunas de estas medidas fueron la congelación del Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM); el endurecimiento de las condiciones de acceso al Programa Temporal de Protección por Desempleo e Inserción; la reducción del beneficio por niños menores de 2 años; el incremento del IVA del 16 al 21% (en 2010 sube del 16 al 18% y en 2012 de 18 a 21%), y del IVA reducido del 7% al 10% (en 2010 sube del 7 al 8% y en 2012 del 8 al 10%). El 30 de diciembre de 2011, el nuevo gobierno anunció su primer conjunto de medidas de austeridad para hacer frente al déficit público. Entre otras medidas, se redujo el presupuesto en educación y sanidad en un 1% del PIB. Posteriormente, en julio 2012 se propusieron una serie de medidas como el aumento del IVA y la reducción de las prestaciones por desempleo. El decreto ley 16/2012 excluyó de la atención sanitaria a parte importante de la población.

565 FUNDACIÓN FOESSA. *Precariedad y Cohesión Social. Análisis y Perspectivas 2014*, febrero 2014.

566 OXFAM INTERMÓN. *Tanto tienes, ¿tanto pagas? Fiscalidad justa para una sociedad más equitativa*, Informe de Oxfam Intermón nº35, mayo 2014, pp.2 y ss. Disponible en: <https://www.um.es/documents/856257/1974301/Informe+OXFAM-INTERMON+reforma+fiscal+2014.pdf/ff3ca4f0-d95f-4d9d-8881-68c619636c34> u.v. 10/12/2018.

públicos que de gasto público. No cumple con la cláusula del máximo de recursos disponibles al ser el fraude fiscal la situación más común respecto a los impuestos.

Y los recursos disponibles provienen de la imposición sobre las rentas del trabajo y el consumo, no de las rentas de capital ni de los beneficios de las empresas. El 90% aproximadamente de la recaudación la aportan las personas físicas, tan sólo el 10% las empresas y si hablamos de las grandes empresas, el 2%⁵⁶⁷.



Fuente: OXFAM INTERMON. *Tanto tienes, ¿tanto pagas?...* op.cit p.39.

En la imagen se puede observar de dónde proviene la recaudación estatal española. Una familia con una renta media de unos 31.000€ contribuye al menos en un 30% en IRPF más un IVA del 21%, lo que resulta en una presión fiscal media de un 22%. Los empresarios, cuentan con numerosas exenciones que permiten que el tipo que pagan sea muy bajo. Pudiendo utilizar la figura de las Sociedades de Inversión de Capital Variable para sólo tributar al 1% cuando deberían por el Impuesto de Sociedades hacerlo al 30%.

La crisis económica ha servido para poner de manifiesto un sistema que no funcionaba y ha desmontado el Estado del Bienestar precedente. Como resultado, España se ha convertido en uno de los países más desiguales de Europa.

En época de bonanza, la disponibilidad de recursos a través de una recaudación suficiente- proveniente de una ciudadanía con más renta- no forzó a replantearse los términos del sistema recaudatorio. No obstante, eso no significa que el reparto de la carga tributaria fuese más justo que ahora o más equitativo; lo que significa es que como el Estado tenía lo que necesitaba para financiar su actividad, no le preocupaban la equidad o la justicia con la que se repartía entre los

567 Las familias aportan casi 50 veces más que las empresas más grandes.

ciudadanos el coste de los derechos. Por su parte, tampoco los ciudadanos se preocupaban tanto por controlar cómo se utilizaban sus recursos.

A partir del año 2010, la realidad fiscal española se caracterizó por una subida de los impuestos, una bajada de los salarios y recortes en sanidad, educación y protección social, precarización de empleo etc. Al mismo tiempo, el 91'58% de la recaudación en 2011 provenía de las personas físicas a través del IVA, IRPF o los impuestos especiales.

Parece que la situación española ha sufrido una crisis incluyente pero está experimentando una recuperación muy excluyente. Los que más aportan son los que menos poseen y al mismo tiempo en los que menos se invierte en el gasto público.

¿Es sostenible la falta de recaudación y que además el sistema tributario esté vaciando de contenido el Estado social?

La crisis de los ingresos públicos en España tiene dos nombres básicamente: impuestos que no alcanzan a los que más tienen y fraude fiscal. El sistema es regresivo y además ineficiente como veíamos. Y ello no se comprende si consideramos que tiene impuestos de los más altos de la OCDE.



Fuente: OXFAM INTERMÓN. *Tanto tienes, ¿tanto pagas?* ... op.cit p.23.

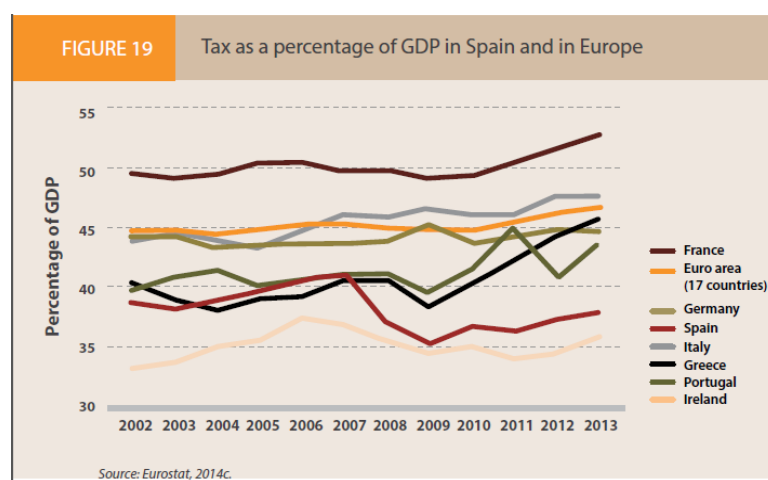
La mayor o menor presión fiscal⁵⁶⁸ a la que el ciudadano es sometido, es determinante para conocer en qué medida se recauda el máximo de recursos disponibles. En el caso español, datos

568 La presión tributaria es la relación o el porcentaje referido al total de lo recaudado en un país respecto al total de su producción o PIB.

de EUROSTAT muestran que para el año 2014 nuestro nivel de presión fiscal se encontraba seis puntos por debajo de la media europea⁵⁶⁹.

Una carga fiscal equivalente al 34'3% de nuestro PIB⁵⁷⁰, cerca de seis puntos inferior a la media de la UE, en el 40%, siete de la media de la zona euro, en el 41'5%.

El país europeo que más ingresos obtuvo derivados de los impuestos fue Dinamarca, en un 50'8%, en un 33'4% provenientes de impuestos sobre la renta y la riqueza. En el caso español, nuestros ingresos derivaron en 11'6% de los impuestos al consumo, un 6'2% del IVA, y un 10'1% de los que gravan la riqueza y la renta. Por debajo de la media europea de 12'8%⁵⁷¹.



Fuente: CENTER FOR ECONOMIC AND SOCIAL RIGHTS. *Spain...* op.cit p.8

Si la conclusión a la que debemos llegar es que pagamos pocos impuestos, entonces, la misma no coincide con la lógica de la sociedad actual. Pero no lo hace porque nuestro sistema impositivo es regresivo⁵⁷², de modo que poca o mucha, la carga fiscal recae sobre *los hombros*

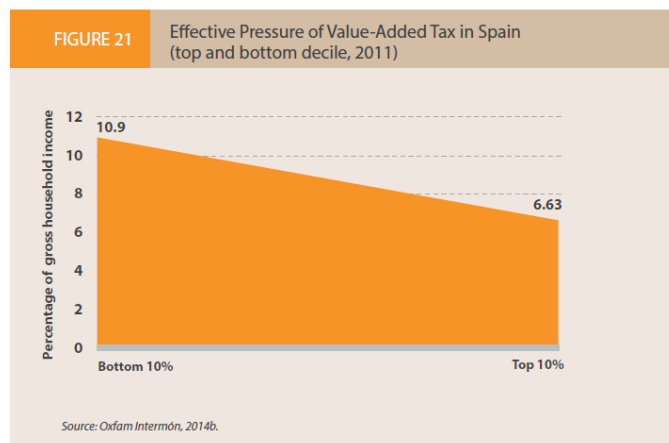
569 EUROSTAT, *Tax revenue statistics*. Datos a 11 de febrero de 2016. Podríamos añadir en este punto que quizás sería interesante que los Estados articularan algún fondo de ahorro para los periodos de expansión económica, que pudiera utilizarse en caso necesario en periodos de contracción. Pudiendo mantener un nivel de gasto social correcto sin crear mayores crisis sociales. Esta opinión es compartida con el autor del ABC de la inversión en infancia, don Rodolfo R. Mendoza.

570 ¿Qué es el Producto Interno Bruto (PIB)? Es el valor monetario de los bienes y servicios finales producidos por una economía en un período determinado. Mide y costea la producción total de un país y se usa para conocer cómo evoluciona la economía, si crece o decrece en los años o para hacer comparaciones con otros países. Sin embargo, cuando se usa el indicador PIB per cápita, se dejan de lado, o no se consideran, las graves situaciones de desigualdad en que viven las sociedades de la región.

571 A modo de ejemplo nacional, datos de 2009 de la AEAT, muestran que la recaudación de impuestos en España fue (en millones de euros): en impuestos directos, 63.857 en IRPF, 20.188 en IS, 2.342 en IRNR; en imposición indirecta 33.567 en IVA, 19.349 en impuestos especiales.

572 La progresividad ha sido tratada en otro apartado de nuestro trabajo y nos remitimos a ello.

de aquellos que menos pueden pagarla, que pagan más de lo que en proporción sería legítimo que pagaran. Y además, en la vertiente del gasto público, España ha recortado el gasto público en lugar de realizar una reforma de los impuestos directos en el ingreso público.

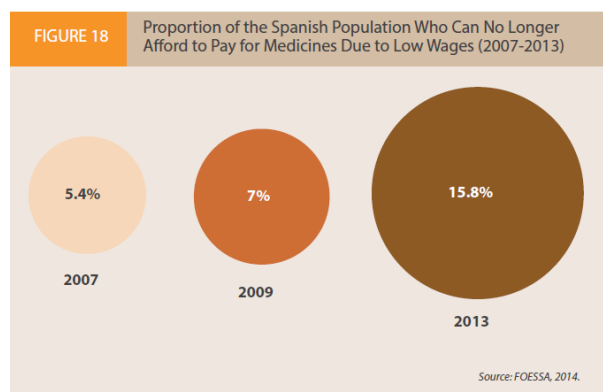


Fuente: Op.cit. CENTER FOR ECONOMIC AND SOCIAL RIGHTS. *Spain...*p.8

Para conocer el nivel de desigualdad en una sociedad, resulta imprescindible fijarse en el sistema tributario que posee. En España, el esfuerzo fiscal está mal repartido y encontramos pobreza en múltiples sentidos. Dos ejemplos serían, la pobreza educativa y la pobreza en la salud.

1. En el primer caso, se observa que existe un derecho a la educación que en su etapa obligatoria es gratuito y en principio de alcance universal, y unos costes en la educación que financian las familias, si pueden. No estamos ante actividades o materiales de lujo o innecesarios, hablamos de todo aquello necesario para que el currículo se aplique íntegramente. Material escolar básico, libros, uniforme, excursiones, comedor, transporte etc. Mientras cada vez más se habla del coste de educar a un hijo hoy en día, por otro lado estas familias aportan cada día más al Erario Público sin recibir una mejora en las condiciones de la educación de sus hijos, por ejemplo. El Estado español les pide que contribuyan y que al mismo tiempo paguen esos costes en la educación de sus hijos. Puede que hoy día pueda afirmarse que los niños tienen más oportunidades, pero también es cierto que cada día una proporción menor de ellos las puede aprovechar.
2. Respecto al derecho a la salud, el expolio a las familias a través del sistema tributario está provocando la situación en la que las personas con enfermedades crónicas no pueden pagar sus medicamentos. Cada vez es mayor la proporción de ciudadanos que

no alcanzan a sufragarlos. Sin embargo, sus impuestos aumentan y su esfuerzo fiscal no se ve compensado en la otra esfera del Presupuesto. Esto es, en el gasto público. Ellos son los que pagan pero no se invierte en ellos. Y no es una cuestión en la que encontremos una larga cadena de causalidades. Es más sencillo. Si estas personas pueden pagarse los medicamentos continuarán siendo enfermos crónicos, sino serán personas muertas. Muertes evitables en nombre de la reducción del déficit y la estabilidad presupuestaria.



Fuente: CENTER FOR ECONOMIC AND SOCIAL RIGHTS.Spain... op.cit p.7.

España es uno de los PIGS. Los países que los medios de comunicación anglosajones, de manera peyorativa, denominan así son los que tienen problemas financieros en la UE. Portugal, Italia, Grecia y España, a los que se unió Irlanda y ahora son los PIIGS⁵⁷³.

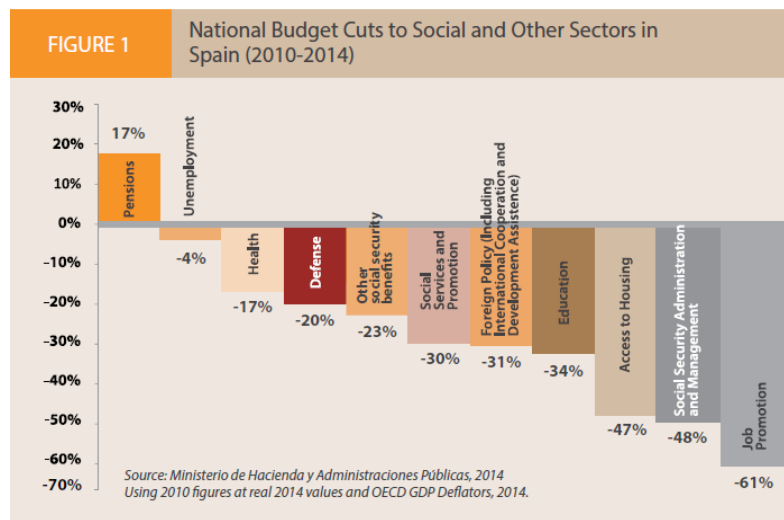
En 2008 se eliminó el Impuesto sobre el Patrimonio que había posibilitado una recaudación de 2.120 millones de € en 2007 y gravaba a los que poseían una riqueza mayor a 120.000€. A pesar de que se recuperó, ahora grava a los que poseen más de 700.000€. Las tasas máximas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas han disminuido para las rentas de trabajo más altas. Cuando se creó el impuesto, en 1978 era el 65%, ahora el 45%. En el impuesto sobre sociedades, de media se paga el 15% en impuestos sobre los beneficios. Siempre y cuando no se opte por constituir una SICAV, Sociedad de Inversión de Capital Variable, que tributa al 1%.

El fraude fiscal era en 2011 de 80.000 millones de €, lo que constituye cinco veces los recortes sociales. Recortes derivados de una deuda privada que se ha transformado en pública.

573 OXFAM INTERMÓN. *Tanto tienes, ¿tanto pagas? Fiscalidad...*op.cit p.49.

En España⁵⁷⁴ existía una deuda exterior neta con los bancos extranjeros en 2011 de más de 800.000 millones de € (aproximadamente el 80% de nuestro PIB). Un 11% procedente del sector público, el 89% restante de lo que la economía española debe a bancos extranjeros, lo debe el sector privado español. El riesgo del impago es privado y no público, de modo que cuesta entender por qué los acreedores han presionado al gobierno para que efectúe recortes y privatizaciones.

La sanidad ha ido de la universalidad a la contribución; la educación ha ido de la universalidad a la meritocracia; los servicios sociales de la universalidad a la ruptura del proceso de su crecimiento; la justicia de la universalidad a la mercantilización de los derechos. El motivo, entre otros, está en que el gobierno central se ha mostrado dispuesto a avalar y garantizar gran parte de la deuda privada de los bancos y se intenta mantener con unas finanzas lo más saneadas posibles por si tuviese que salvarlos, otra vez.



Fuente: Op.cit CENTER FOR ECONOMIC AND SOCIAL RIGHTS. *Spain...*p.2.

Esta imagen, pretende ser un ejemplo del modo en que los Estados han abordado la política presupuestaria en sus dos vertientes. El caso español es relevante puesto que como podemos ver, en el gasto público ha habido recortes en todos los sectores sociales, siendo el más acusado el de la promoción del empleo. Sin embargo, el sector de las pensiones ha experimentado una subida destacable.

574 *Ibíd.*, pp.41 y ss.

Desde una perspectiva de derechos humanos y atendida la relación entre ingreso y gasto público, esta imagen muestra dos cosas:

- El Presupuesto de un Estado refleja las prioridades que un gobierno establece para su política pública. Y la combinación de esas prioridades es la que da forma a la sociedad y refleja como es. Siguiendo estas afirmaciones, la imagen refleja un Estado español que persigue una sociedad pasiva. Pues, si bien es cierto que un Estado social no puede olvidar que habrá personas que no pudiendo acceder al mercado laboral necesitan estas prestaciones, lo cierto es que la promoción del empleo, la formación, el acceso a una vivienda, etc. constituyen elementos determinantes para el desarrollo de una ciudadanía profesionalmente capacitada y personalmente comprometida con la sociedad de la que forma parte.
- Si analizamos además cómo se financió el incremento en la inversión desde el vínculo entre ingreso y gasto público, encontramos una incoherencia. Puesto que, precisamente aquellos ciudadanos que están financiando esa subida, son los que la necesitan y en su caso los que reciben las prestaciones. Ésto ocurre porque el sistema impositivo español es un sistema regresivo en su conjunto. La legalidad tributaria exige que el sistema no sea regresivo y sea progresivo, pero no dice que los tributos por separado no lo puedan ser. De modo que, los tributos en su conjunto hacen del sistema impositivo uno regresivo⁵⁷⁵.

Las cifras de fraude en España son difíciles de aventurar de manera exacta. Pero se estima que en un 72% provienen de grandes fortunas y empresas siendo más de seis veces lo que España debería estar destinando a la cooperación al desarrollo.

Las posibilidades de defraudar y las propias vías legales articuladas en forma de beneficios fiscales para no pagar, privilegian a las grandes fortunas y afectan a las clases medias.

En la lucha contra el fraude se cuenta con una Agencia Tributaria que en 2014 tenía los mismos empleados que en 1992 cuando se creó, pero tiene el doble de bases imponibles que controlar. Un trabajador por cada 1958 habitantes, en Francia cada 942 y en Alemania 740. Estos países tienen mucha menos economía sumergida que España.

575 A modo de ejemplo, en el periodo referenciado en la imagen, el impuesto de matriculación de yates fue reducido, así como lo fueron los impuestos sobre la renta de capital o el impuesto de sociedades. Por el contrario, el impuesto que grava las rentas del trabajo fue incrementado, así como lo fue el impuesto sobre el valor añadido.

Pero, ¿por qué defraudan los particulares y las empresas en España⁵⁷⁶?

En primer lugar, por la posibilidad y la oportunidad de defraudar, porque los medios de control que lo impiden o limitan son escasos⁵⁷⁷.

En segundo lugar, por las sanciones y los castigos que no se gradúan progresivamente en atención a la capacidad económica del infractor. Y cuando uno se acostumbra a no tributar correctamente, va encontrando justificaciones a su comportamiento. Como se suele decir, el que no actúa como piensa, acaba pensando cómo actúa.

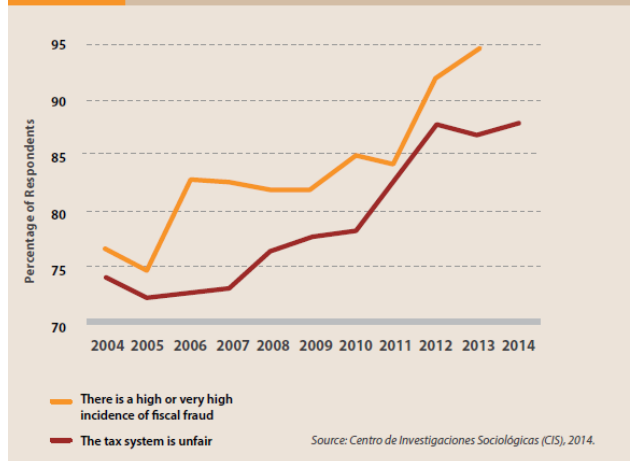
En tercer lugar, falta ejemplaridad. Es grave que dentro de la clase política, muchos hayan sido objeto de escándalo por fraude fiscal.

En cuarto lugar, la amnistía fiscal que para la ciudadanía fue un premio al que defraudó mientras le subieron los impuestos a los que cumplían.

576INTERMON OXFAM. *Percepción de la ciudadanía española sobre temas de desigualdad y fiscalidad*, encuestas realizadas en noviembre de 2013, pp.11 y ss. La conciencia fiscal es un grave problema en España: la opinión de que los impuestos son injustos y no cumplen con su función es general. El 73% de los españoles considera que la protección de los sectores más débiles debe ser una función clave de los ingresos tributarios. El 75% considera los impuestos injustos y que cuanto más dinero más ventajas se obtienen el 77%; el 80% cree que los más ricos deberían pagar más impuestos y sólo el 20% considera que pagan lo justo, el 3% que pagan demasiados impuestos; el 56% piensa que la clase media paga su parte justa, casi nadie (el 4%) que debería pagar más; el 74% opina que los más pobres pagan demasiados impuestos. Sólo el 24% piensa que pagan su parte justa; el 73% de los españoles piensa que las grandes corporaciones deberían pagar más y el 69% que las pequeñas pagan demasiado; el 82% considera que la evasión y la elusión fiscal es un grave problema en España. El 74% considera que está muy generalizada y el 75% que no es correcta y no se justifica en ninguna circunstancia.

577 CIS: CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLOGICAS. *Opinión Pública y Política Fiscal (XXXI)*, Estudio nº3034, julio de 2014. En España: el 48'2% considera que los impuestos son necesarios para que el Estado pueda prestar sus servicios, el 38'4% que son algo que el Estado nos obliga a pagar sin saber a cambio de qué muy bien, y sólo el 9'2% que son un medio para distribuir mejor la riqueza en la sociedad; el 56'9% considera que la sociedad se beneficia en conjunto poco de lo que se paga a las administraciones públicas en impuestos y cotizaciones. El 10'6% dice que nada; el 64'8% considera que recibe personalmente menos de lo que paga en impuestos y cotizaciones y el 23'1% más o menos lo que paga; el 37'9% considera que los españoles son poco conscientes y responsables a la hora de pagar impuestos, el 55'4% bastante conscientes; el 68'9% considera que los españoles pagan mucho en impuestos, y en comparación con Europa el 39'2% cree que se paga más; el 49'9% considera que los impuestos deberían recaudarse sobre todo con impuestos directos como el IRPF, el 17'6% indirectos como el IVA; el 88'9% cree que los impuestos no se cobran con justicia y paga más quien menos tiene, sólo el 6'8% sí; el 64'2% considera que en España hay mucho fraude fiscal; motivos para ocultar parte o todos los ingresos: papeleo para hacer las actividades legalmente es complicado, falta de control, sanciones de poca importancia, escasez de empleos que obligan a aceptar cualquier trabajo aunque no cotice, salarios bajos hay que buscar otras opciones, impuestos excesivos, falta de honradez y conciencia ciudadana, defraudando sólo perjudico a la administración. El principal es el de la escasez de empleo y los salarios, después impuestos excesivos, falta de honradez y falta de control; el 30'4% cree que el fraude fiscal principalmente crea injusticias porque unos tienen que pagar lo que otros dejan de pagar. El 20% que obligan a aumentar la presión fiscal sobre el que cumple, el 27'3% que disminuye los recursos para financiar los servicios públicos y las prestaciones sociales; el 42'3% entiende que casi todo el mundo engaña algo y Hacienda lo sabe.

FIGURE 23 Perceptions of Tax Justice and Tax Fraud in Spain (2004-2014)



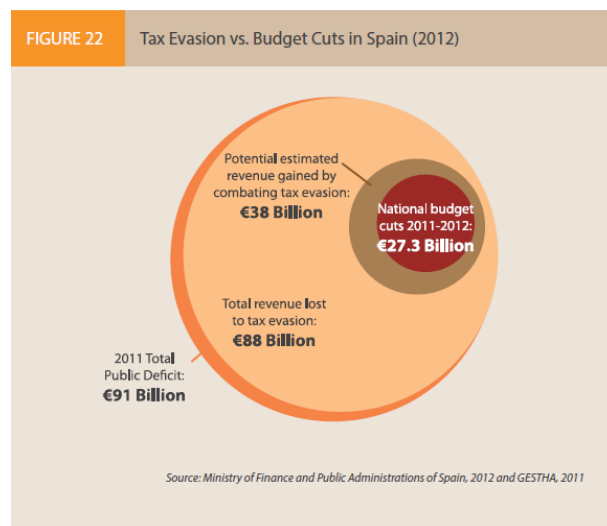
Fuente: CENTER FOR ECONOMIC AND SOCIAL RIGHTS. *Spain...* op.cit p.9

Hay evidencia de que los niveles de recaudación son bajos y que sobretodo se deben a un control y represión ineficaz y a unas normas complejas que dejan mucho margen de interpretación y abusan de los beneficios fiscales. Las comparaciones internacionales consideran que el rendimiento de nuestro sistema tributario es bajo. Y hay algunos factores que impiden que la situación pueda mejorar, entre ellos las condiciones en que trabajan los miembros de Hacienda⁵⁷⁸:

- El tamaño de la plantilla y el envejecimiento. Los medios humanos en España están lejos de la media en Europa. Es el Estado con menos empleados en relación con el número de habitantes. Unos 27.000 cuando Reino Unido tiene casi 64.000, Francia 115.000 o Alemania 110.000.
- Coste de oportunidad derivado del déficit en recursos humanos. Los datos dicen que Hacienda no es costosa en España. Los gobiernos afirman que es por el elevado grado de eficiencia que posee. Sin embargo, no puede afirmarse tal cosa, al observar la magnitud del fraude fiscal y la economía sumergida.
- Es necesario rendir más, potenciar la eficiencia y revertir una percepción social negativa. Mejorar la lucha contra el fraude y crear sinergias positivas que favorezcan el cumplimiento voluntario.

578 GESTHA. SINDICATO DE TÉCNICOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA. *Situación actual de los recursos humanos de la Administración Tributaria en España. Una perspectiva interna*, 2016, pp.1 y ss.

- El Tribunal de Cuentas descubre que para 2015 el resultado de recaudación ligado a la lucha contra el fraude era de 15.664 millones de €, y para 2016 se establece en 11,300€, un 28% menor que en 2015.



Fuente: Op.cit CENTER FOR ECONOMIC AND SOCIAL RIGHTS.*Spain...*p.9

Como puede apreciarse en la imagen, el problema de la evasión fiscal en España es muy grave. Si España adoptase las medidas necesarias para combatirla y situarse en la media de los países europeos, recuperaría una cantidad superior a lo que se ha recortado en el presupuesto en los sectores sociales. Si recuperara todo lo que ha perdido, quedaría a tres billones de poder cubrir su déficit público por completo.

En el documento elaborado por el Parlamento Europeo, se aportan algunas Recomendaciones Generales que deberían ser seguidas en cualquier acción del mismo Parlamento, instituciones europeas y los Estados miembros-España-, en la formulación y aplicación de políticas para hacer frente a la crisis financiera:

- “It is often noted that measures are undertaken just for the sake of savings, without assessing their possible impact on the rights of individuals. The Horizontal Social Clause of the Treaty, an ex-ante impact assessment of all intended measures to evaluate the level of enjoyment of fundamental rights by all, against measures intended”.*
- “Austerity measures should not only serve as a tool of temporary fiscal consolidation reducing national deficits to the pre-crisis levels, but rather a means to address structural weaknesses brought to the crisis in the first place”.*

- c) *“Retrogression in the level of protection of progressively-achievable rights should be an exception, rather than a rule. The EU needs to ensure that there will be no retrogression in the level of protection of ESC rights, and should enable Member States to work further towards their progressive realization. Any such retrogression, with the conditions required to be legitimate, can only be temporary with the objective to restore the initial level as soon as the situation allows”.*
- d) *“It is necessary to maintain supervision over measures to ensure their continued effectiveness and efficiency, as well as ascertain that they continue being human rights-complaint throughout their implementation. To that end, periodic independent ex-post social impact assessments, and monitoring and reporting mechanisms, should be established at both the EU level and Member State level, in order to ensure that once imposed the measures do not cause negative impacts on fundamental rights. Human Rights, should become central, not only on current and future discussions with the Troika over the financial assistance programs, but also at the adoption of the self-imposed austerity measures in both the Troika and the non-Troika Member States”.*
- e) *“Measures should ensure positive action towards empowerment of people in unfavorable situations”.*
- f) *“Establishment of clear, transparent and binding rules of procedure”⁵⁷⁹.*

En definitiva, el Estado español se encuentra en un punto de inflexión⁵⁸⁰. Tiene la posibilidad de modificar la situación utilizando la política fiscal para redistribuir la riqueza y frenar la desigualdad y la exclusión, o seguir usando un esquema tributario que excluye y condena a la parte de la población que más se ha visto afectada, en proporción, por la crisis económica.

579 EUROPEAN PARLIAMENT. DIRECTORATE-GENERAL FOR INTERNAL POLICIES. POLICY DEPARTMENT.CITIZEN’S RIGHTS AND CONSTITUTIONAL AFFAIRS. CIVIL LIBERTIES, JUSTICE AND HOME AFFAIRS. The impact of the crisis on fundamental rights across Member States of the EU. Comparative Analysis. Study from the LIBE Committee, 201, pp.166 y ss.

580 OXFAM INTERMÓN. *Tanto tienes, ¿tanto pagas?...* op.cit p.51. Si resulta de interés puede leerse el *Decálogo para una reforma fiscal justa y equitativa* de Intermón Oxfam: 1.La política fiscal debe ser utilizada para contribuir a una sociedad más justa y equitativa, de manera progresiva y sin atender a intereses del partido en el poder.2.La recaudación debe ser la suficiente para financiar servicios públicos de calidad e igualdad de oportunidades para los ciudadanos.3.La necesidad de aumentar la recaudación no puede articularse a través de una subida de los impuestos de los que ya no pueden ni deben pagar más. 4.Debe alcanzarse a aquellos que pueden contribuir más, para reducir la presión sobre el trabajo o el consumo.5.Debe existir tolerancia cero con el fraude, la impunidad y los paraísos fiscales.6.Una buena política tributaria necesita un amplio debate público, transparente y con participación ciudadana. Disponible en https://www.oxfamintermon.org/es/que_hacemos/proyectos/desigualdad/fiscalidad/decalogo u.v. 10/2/2019.

El sistema tributario español puede ser una herramienta valiosa para cambiar la situación, pero hace falta voluntad política para que sea una realidad. La sociedad tiene que asumir que los impuestos son necesarios-al menos hasta que se descubra otro mecanismo de recaudación tan efectivo- y que hacen a sus miembros partícipes de la actividad pública. Sin embargo, deben poder constatar que la parte que ellos cumplen del círculo virtuoso de la tributación, se ve compensada con una contraparte que también cumple con su cometido.

8. Posibles medidas para reforzar el uso del sistema impositivo como herramienta desde y para los derechos humanos.

“States must realize the full potential of tax collection as a tool to generate revenue for the fulfilment of human rights obligations and to redress discrimination and inequality. Human rights principles regarding participation, transparency, accountability and non-discrimination should be followed throughout the whole revenue-raising cycle⁵⁸¹.”

La crisis económica y financiera global, ha sido caracterizada como una crisis en el gasto público. Sin embargo, la falta de recursos a aplicar en las partidas del Presupuesto, deriva de una crisis en el ingreso público.

Los Estados, al ratificar los tratados fundamentales de derechos humanos, asumieron la obligación de adoptar todas las medidas necesarias para la realización de los derechos. Entre estas medidas, ha quedado constatada la importancia de recaudar adecuada y suficientemente para después aplicar dichos recursos a la satisfacción de sus obligaciones.

En la vertiente del ingreso público, es necesario aumentar la recaudación, pero siempre de una manera compatible con las obligaciones de derechos humanos que el Estado ha asumido y con ellas como uno de sus objetivos. Respetando la igualdad y la no discriminación, así como la prohibición de ser regresivo y la necesidad de garantizar niveles mínimos esenciales de satisfacción de los derechos de todos. Asegurando después que la inversión a través del gasto público, cuenta con los recursos suficientes para cumplir con sus obligaciones.

Es necesaria una estructura impositiva eficaz, eficiente, con mecanismos de exigencia de responsabilidad y reparación y que luche contra el abuso fiscal. Para dar cumplimiento a sus obligaciones, deben tenerse en cuenta las siguientes consideraciones:

- El principio de progresividad exige que el Estado, al configurar su sistema impositivo, justifique el motivo por el que ha decidido aumentar un concreto tipo de impuestos,

581 Informe sobre Política Fiscal y Derechos op.cit párr.79.

también cuando se trata de impuestos indirectos. Y que determine cómo asegurará que el mínimo nivel de disfrute de los derechos de todos se mantiene y no habrá regresión alguna- o en su caso cómo la compensará a través del ingreso o del gasto público-. Hoy en día, la compatibilidad de las medidas que un Estado adopta en materia fiscal con sus obligaciones de derechos humanos, dependerá de cómo justifique las medidas adoptadas⁵⁸². Y los recortes al invertir los recursos en la esfera del gasto público, deberán suceder a un estudio sobre las alternativas que concluya que no se puede recaudar lo necesario y que hay que reducir la inversión. No obstante, mientras haya una fuente de ingresos que de manera respetuosa con los derechos humanos pueda gravarse, si el Estado necesita los recursos y no la utiliza deberá motivar por qué no lo hace. Y a falta de una motivación adecuada, el Estado estará incumpliendo su obligación del movilizar el máximo de recursos disponibles y dicha circunstancia le privará de la posibilidad de cumplir con sus obligaciones en materia de derechos humanos.

- Es imprescindible diseñar las estructuras fiscales de una manera no regresiva, realizando evaluaciones de impacto ex ante, durante y ex post de sus efectos, y apoyando el peso de la carga tributaria más en la imposición directa que sí tiene en cuenta la capacidad económica del sujeto. Cabe plantearse la imposición sobre las empresas, puesto que éstas tributan poco o nada a pesar de que sacan grandes beneficios gracias a una plantilla que está constituida por trabajadores sanos y con una formación normalmente financiada de manera pública⁵⁸³. Lo mismo ocurre con la imposición respecto al mundo de las operaciones financieras. Puesto que sus operadores pudieron disfrutar de los buenos tiempos mientras que el contribuyente ordinario se supone obligado a sostener sobre sus hombros el coste de salvar a ese sector y al mismo tiempo debe soportar el impacto de las medidas de austeridad⁵⁸⁴. Es necesario gravar determinadas operaciones y regularlas más estrictamente- sin entorpecer el tráfico económico- como manera adicional de recaudar recursos y disuadir de conductas especulativas que por lo general acaban afectando a toda la sociedad⁵⁸⁵.

582 *Ibidem*, párr.28.

583 *Ibidem*, párr.63. En España, el gobierno se está planteando para el año 2019 que en la declaración sobre el Impuesto de Sociedades haya una casilla voluntaria para que una parte de lo recaudado vaya a beneficio de la sociedad.

584 *Ibidem*, párr.68.

585 *Ibidem*, párr.69.

- Urge un diseño adecuado del mínimo vital, ya que éste es necesario pero con la configuración actual de los sistemas fiscales-con fuerte dependencia de la imposición indirecta- parece dejar al contribuyente medio sólo con ese mínimo. Mínimo con el que a duras penas puede sobrevivir, cuando debiera poder vivir. Se trata por lo tanto, de un concepto necesario pero que debe evolucionar al compás de los tiempos.
- Debe condicionarse el uso de los beneficios fiscales a la necesidad de recurrir a ellos, pero con el horizonte puesto en que sean eliminados. Puesto que en la mayor parte de los casos, son utilizados como mecanismo para eludir responsabilidades o no alcanzan a la población objetivo y suponen un coste superior al *beneficio social* que reportan. Si nos planteamos si resulta más justo o más eficaz utilizar la estructura del ingreso a través de los beneficios fiscales o la del gasto público para cambiar la sociedad, el recurso al gasto público parece ser más rentable, al suponer una sola salida de recursos y en cualquier caso al actuar sobre la situación y poderse medir el impacto. Por otra parte, parece que el uso del ingreso público potencia la situación sobre la que actúa y tiene poca capacidad para transformar esa realidad. Pero, como ya apuntamos con anterioridad, el sistema idóneo deberá ajustarse a la realidad en cada caso.
- Son necesarias consultas periódicas con participación de la sociedad, sobre la base de una información adecuada y accesible que capacite al ciudadano para entender las opciones de la política fiscal. Consultas sobre los análisis que se hagan de las consecuencias sobre la distribución de la riqueza y el impacto de la carga impositiva. Añadiendo a los elementos técnicos, políticos, económicos etc. de conocimiento, el elemento vivencial.
- Son necesarias mejoras en la Administración Tributaria, que debería ser dotada de los recursos financieros, personales y técnicos necesarios. La falta de inversión en estos servicios tiene repercusiones muy negativas en el disfrute de los derechos. Debe ser vista como una autoridad independiente, justa, transparente y responsable⁵⁸⁶.

586 *Ibíd.*, párr.57.

- El abuso fiscal no es un crimen sin víctimas, limita los recursos que un Estado puede usar para enfrentar la pobreza y realizar los derechos, pero además perpetúa la desigualdad. La evasión fiscal deriva de una decisión personal entre los costes y beneficios de cumplir y la utilidad esperada de la evasión. Es un coste de oportunidad que se valora por el ciudadano y que obliga a los poderes públicos a aumentar y visibilizar el rédito que deriva del cumplimiento de las obligaciones tributarias en términos de dignidad y calidad de vida.

- En el mundo se pierden casi tres trillones de dólares en recaudación cada año por la evasión fiscal. Y además, desde hace tiempo, el mundo es un espacio interconectado, en el que las políticas emprendidas por un Estado o los niveles de evasión fiscal existentes en un Estado afectan al resto y a su capacidad de desarrollarse. Es un problema de todos, y los Estados no pueden enfrentarlo en muchas ocasiones por sí solos. Es necesaria la cooperación de los Estados, porque *“illicit financial flows are international in nature and therefore beyond the capacity of one State alone to tackle”*⁵⁸⁷.

- Algunas de las actuales medidas de austeridad podrían haberse evitado si parte de las cantidades perdidas como consecuencia de la evasión se recuperaran. Así mismo, podrían evitar que el Estado tuviera que recurrir a financiación externa con las consecuencias que implica y que han sido comentadas⁵⁸⁸. Niveles elevados de abuso fiscal violan los principios de igualdad y no discriminación, dado que los evasores pagarán menos de lo que les correspondería a sus iguales o incluso a los que tienen menor capacidad económica. Adicionalmente, son los individuos más ricos y las grandes empresas, las únicas que pueden llevar a cabo estas conductas, puesto que pueden pagarse asesores o abrirse cuentas en el extranjero⁵⁸⁹. Con lo que, aunque deba evitarse el abuso fiscal, ni siquiera en eso son todos los ciudadanos iguales. Y la conducta de los que sí pueden recurrir al abuso fiscal, presiona a los Gobiernos a recaudar lo que falta de otras fuentes, recurriendo a impuestos regresivos.

587 *Ibidem*, párr.61.

588 *Ibidem*, párr.59.

589 *Ibidem*, párr.60.

- Si el ciudadano tiene la seguridad de que no va a ser auditado, entonces no declarar parte o todo puede devolverle un resultado positivo. Si por el contrario, conoce que será inspeccionado pero que el importe de la multa es menor que lo que el pago del impuesto hubiera supuesto, el resultado seguirá siendo positivo. Y estas sanciones son además discriminatorias puesto que no tienen en cuenta las circunstancias del sujeto y reprochan económicamente de manera idéntica situaciones no equivalentes, beneficiando a algunos en detrimento de otros. Para solventar esta situación en la que parece que la opción de evadir arroja siempre resultado positivo, son necesarias una administración profesionalizada y capaz que cuente además con sanciones que se gradúen en función de la capacidad económica del contribuyente infractor. Sanciones que deben determinarse de manera progresiva y que aseguren que se satisfaga la cantidad evadida más un reproche económico por la conducta desleal. Entonces, el resultado será negativo. Sanciones duras y progresivas que aplique una Administración capacitada, activa y eficaz. Porque no tendría sentido tener buenas sanciones pero el mismo nivel de inspecciones. Una sanción ajustada a la capacidad económica del sujeto es en definitiva más efectiva como mecanismo represivo y también preventivo o disuasorio.
- Dada la heterogeneidad en los sistemas de ingresos de los Estados, y a pesar de que por cuestiones de exigencia de responsabilidad y mayor transparencia- también porque los recursos naturales son finitos- sería conveniente contar con una estructura de impuestos; los Estados que basan sus ingresos en el fruto de la explotación de sus recursos naturales, deben asegurar que la industria extractiva correspondiente es gravada como le corresponde, y que los derechos de las comunidades y sus generaciones futuras sean protegidos en todo momento. El beneficio derivado de la explotación no puede ir completamente al extranjero. Debe asegurarse que una parte importante de los frutos se hace tributar y es asignada a la realización de los derechos humanos. En caso contrario, el Estado no está cumpliendo con su obligación de movilizar el máximo de recursos disponibles⁵⁹⁰.
- El cumplimiento de las obligaciones tributarias puede ser voluntario u obligatorio. El obligatorio depende de la capacidad de coerción de la Administración, de su poder para perseguir y castigar. Pero dado que el deber de contribuir y la cuestión tributaria son

590 *Ibíd*em, párr.72.

una cuestión de masas, el Estado debe promover el cumplimiento voluntario. El cumplimiento voluntario depende en primer lugar, de la confianza en las autoridades. Y en segundo lugar, de la justicia del sistema, la educación tributaria y la existencia de normas sociales que se conocen y que impulsan al cumplimiento. La ejemplaridad es crucial, en tiempos de crisis económica y escasez de recursos, la ineficacia de la gestión pública ha quedado al descubierto, y resulta complejo exigirle al ciudadano medio que cumpla si sus representantes no lo hacen. Máxime cuando en algunos casos, la renta que deja de percibir el Fisco tiene por objeto suplir la falta de calidad, accesibilidad o la inexistencia de servicios públicos⁵⁹¹. Es necesario frenar la tendencia al tránsito del *no taxation without representation* al *tax us if you can*. Motivada por el sentir ciudadano de haber vivido una crisis completamente inclusiva y estar ante una recuperación muy exclusiva, que financia el ciudadano que menos posee.

- Las agencias económicas internacionales y las instituciones financieras como el FMI o el BM, deben tener en cuenta las obligaciones de derechos humanos cuando establecen sus condiciones y políticas fiscales, y aprovechar esa herramienta. Podrían además, utilizar sus recursos técnicos para ayudar a los Estados a ampliar su espacio fiscal y la capacidad redistributiva de los impuestos. Asegurando en todo momento, que sus condiciones o recomendaciones no entran en conflicto con las obligaciones de derechos humanos del Estado⁵⁹².
- Los Estados que han ratificado los tratados de derechos humanos, están obligados a costear su implementación. Cuando se considera que deben adoptar todas las medidas necesarias para la efectividad del contenido de esos documentos, estas medidas incluyen las medidas legislativas que en este caso posibilitan la recaudación de los recursos necesarios para la realización de todos los derechos de todos los ciudadanos. Respetando en el proceso las normas y principios del Derecho Internacional de los derechos humanos. Pero los impuestos deben ser regulados a través de leyes claras, sencillas, precisas e inteligibles, que aseguren la previsibilidad y la seguridad jurídica. Y en la determinación de la carga tributaria concreta, el respeto de la capacidad económica

591 KIRCHLER, Erich et al. *Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions*, International Studies Rogan, Working Paper 07-30, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Diciembre 2007, pp.17 y ss. Disponible en: <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0730.pdf> u.v. 10/12/2018.

592 Informe sobre Política Fiscal y Derechos op.cit párr.82.

como principio y como regla para aplicar los impuestos, debe asegurar al ciudadano la conservación de los recursos necesarios para una vida digna. Si la progresividad es la regla general, entonces la igualdad horizontal y vertical estará asegurada⁵⁹³.

- La relación existente entre el sistema impositivo y los derechos humanos, es reflejo del tránsito desde una relación de poder a una relación de Derecho. La vinculación instrumental de ambas realidades permite afirmar que el impuesto es el medio principal a través del cual se financiará la realización de los derechos. Y al mismo tiempo, será el fundamento para la legítima exigencia de impuestos por parte de los poderes públicos a los ciudadanos. En la elección del sistema tributario de un Estado, será necesario atender a determinados principios. Cuya efectividad, condicionará la posibilidad de hacer verdadera justicia tributaria y por ende de poder utilizar el impuesto como herramienta de transformación social. No sólo porque con su recaudación se posibilite la inversión en los derechos, sino porque precisamente la manera en que se recauden y el objetivo con el que se recauden determinados impuestos, va a perfilar un tipo de sociedad determinada.
- Las funciones que desde la órbita de los derechos humanos posee el impuesto: recaudatoria, de lucha contra la discriminación y de promoción del empoderamiento social y la transparencia y buen gobierno; deben desarrollarse siempre atendidos ciertos límites o garantías que asegurarán la justicia en la creación de la norma tributaria y la equidad en su implementación. En cumplimiento de sus funciones, y como herramienta de transformación social, el impuesto no sólo debe ser utilizado para financiar los derechos sino que además debe respetarlos al ser creado y recaudado.
- Ante el contexto de crisis económica en el que los Estados se encuentran desde hace unos años, había dos posibilidades de hacerle frente. Usar la vía del gasto público y realizar recortes para ahorrar, o usar la del ingreso público y crear un sistema más progresivo que alcance al que más puede pagar y dote de recursos al Estado. La primera alternativa ha sido la más común, y la segunda se ha utilizado aumentando los impuestos

593 El eslógan de la Agencia Tributaria española, ha pasado de ser “*Hacienda somos todos*” a “*Contribuimos para recibir*”.

que gravan a aquellos que menos pueden pagar. Incluso rebajando las tasas a aquellos impuestos que llegan a los que demuestran mayor capacidad económica, esperando incentivar que paguen mientras se cobra el margen que se pierde a los que ya pagaban mucho.

- Sin duda, la falta de datos y el veto a la participación ciudadana en materia tributaria, ha propiciado políticas que en nada ayudan a la realización de los derechos. Pero se les debe hacer partícipes y conocedores de todo el proceso y sobretodo de las razones que llevan a imponer uno u otro impuesto, porque al final es una intromisión en su patrimonio. Y la función social de la propiedad debe ser ostensible.

El deber de contribuir es un deber de solidaridad que cada día exige mayor reciprocidad, puesto que la sociedad demanda que si contribuye sea para mejorar la situación y necesita verlo. La lógica dice que algo no funciona cuando la sociedad paga más y cada vez hay más gente en situación de pobreza de toda clase. Los números no salen.

Vivimos en un mundo global y el dinero que los Estados necesitan para financiar su actividad también proviene de ese mundo global. Pero, en ningún caso deben aceptar que ese dinero se condicione a que incumplan con sus obligaciones en materia de derechos humanos, porque no tienen opción.

El fraude fiscal es insolidario. Porque detrae recursos pero además crea inequidades ya que como hemos observado la solución estatal ha sido aumentar los impuestos a los que ya los pagaban y conceder amnistías fiscales a los defraudadores.

Resulta urgente alinear la política impositiva con los derechos humanos. Por lo general, se está utilizando el impuesto de manera incorrecta, generando mayor desigualdad y exclusión. Una interpretación *pro persona* de las normas tributarias, que las haga respetar la universalidad, la interdependencia e indivisibilidad de los derechos y la progresividad.

La política a través de la cual conoceremos las prioridades políticas, económicas y sociales de un Estado es la política fiscal. El Presupuesto es el documento que refleja el tipo de sociedad

que somos y que aspiramos a ser. Y como una de sus partes integrantes, el sistema de ingresos públicos determina de quién elegimos recaudar y a costa de qué.

Un sistema tributario justo, que respeta los derechos y los realiza, no sólo es políticamente conveniente-porque restauraría el lazo entre la ciudadanía y la política- económicamente viable-porque permitiría recaudar lo necesario-y éticamente lo correcto-porque respetaría la igual dignidad de las personas- sino que además es jurídicamente obligatorio-puesto que la discrecionalidad estatal en la elección de las medidas que adopta para hacer de los tratados una realidad, en ningún caso le permite violar los derechos humanos-.

PARTE TERCERA. El Gasto Público y los derechos humanos. La inversión de recursos públicos desde y para los derechos humanos.

“¿Supondrá la aplicación de una perspectiva de derechos humanos al agua y al saneamiento en particular una mayor complicación de nuestras vidas? Sí. Por desgracia, así es. El progreso que hemos registrado puede no parecernos tan estupendo si lo contemplamos a través del prisma de los derechos humanos. Pero con los derechos humanos estamos pintando un lienzo más honesto del progreso. Nos acercamos más a la realidad, por lo que tenemos una mayor capacidad de diseñar estrategias para cambiarla⁵⁹⁴”

El desarrollo de leyes, políticas, programas, planes e instituciones, es una muestra del compromiso de los Estados en alcanzar determinados objetivos⁵⁹⁵ y proporciona el marco necesario para garantizar los derechos humanos. Reconocer un derecho expresamente concede al ciudadano la facultad de exigir que le sea protegido, respetado y que pueda ejercerlo real y efectivamente sin discriminación. Pero, la realización de esos derechos formalmente reconocidos, no será posible sin políticas y planificaciones adecuadas en el nivel nacional, que sean respaldadas con los recursos necesarios a fin de que puedan aplicarse las leyes y las políticas que los reconocen.

Las *buenas intenciones* plasmadas en leyes, reglamentos, políticas... dependen en gran medida de la calidad del entorno en que se van a aplicar y de las personas que las apliquen. Y quedan condicionadas por la existencia de una financiación suficiente y sostenible.

El eslabón de la garantía de los derechos es el último de una larga cadena que debe reconstruirse o fortalecerse. Esta cadena da comienzo con la determinación de los derechos a atender y el contexto geográfico, histórico, cultural y social en que se han de implementar. Sigue con la detección de las brechas existentes y las prioridades o servicios clave. Después encontramos la identificación de los obstáculos y las condiciones para cerrar esas brechas. Y finalmente, el eslabón correspondiente a la financiación necesaria y adecuada para garantizar los derechos.

¿Dónde se rompe esta cadena? ¿Por qué los Estados no cumplen con sus obligaciones de realización de los derechos? En esencia, por el desencuentro entre lo que demanda la sociedad y la oferta pública. La demanda social es, además, tanto directa como indirecta, puesto que en

594Catarina de Albuquerque, Relatora Especial de Naciones Unidas sobre el Derecho al Agua potable y al Saneamiento. En la sesión pública del Comité de Desarrollo/ Subcomité de derechos humanos sobre el Derecho al Agua y el Saneamiento, 24 de enero de 2011.

595 DE ALBUQUERQUE, Catarina. *Derechos hasta el final. Buenas prácticas en la realización de los derechos al agua y al saneamiento*, pp.51-81. Disponible en https://www.ohchr.org/Documents/Issues/Water/BookonGoodPractices_sp.pdf u.v. 10/2/2019.

muchas ocasiones el ciudadano desconoce sus derechos y requiere del Estado aquello que considera que es de su competencia sin tener en cuenta que tiene además derecho a ello.

Y una financiación insuficiente o asignada de manera errónea, puede convertirse en un obstáculo significativo a la realización de los derechos. Con brechas en la cobertura - disponibilidad- y brechas de calidad.

Resulta obvio afirmar que los derechos requieren de garantías para ser reales. Pero cabe añadir a esta afirmación, que dichas garantías no quedan reducidas a las legislativas o administrativas, pues la garantía de la factibilidad económica o financiera de los derechos reconocidos en la ley, dota de contenido a todas las demás. Los recursos dotan de contenido material a los derechos, pues ¿qué es el derecho al voto o el de acceso a la justicia sin que se sufraguen todos los ítems que permiten que puedan ejercerse?

Sin reflejo presupuestario, los derechos permanecen como aspiraciones legítimas para tiempos de bonanza y no como deberes que obligan a las autoridades públicas. Imponen mandatos morales a la comunidad y no obligaciones jurídicas. Esto es, no habrá derechos reclamables sin deberes reclamables jurídicamente⁵⁹⁶.

Un gobierno organizado según la Constitución y responsable de sus actos como reflejo de la democracia, resulta un medio del que no se puede prescindir para movilizar y canalizar los recursos de la comunidad hacia los objetivos marcados⁵⁹⁷. El ciudadano –contribuyente- delega en los poderes públicos la facultad de decidir en qué y cómo se va a invertir su dinero.

En definitiva, la justicia en el gasto público no está determinada por la legalidad del mismo, es decir por si respeta las normas legales y reglamentarias pertinentes, sino también por la legitimidad en las decisiones adoptadas. Por la menor o mayor justicia en la decisión de gastar en un objetivo o en otro⁵⁹⁸.

Pocas veces se ha cuestionado la legitimidad de las decisiones de gasto. Esto es, la vinculación jurídica de los poderes públicos respecto a la atención de ciertas necesidades o de atenderlas de

596 HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of...* op.cit pp.37 y ss.

597 *Ibidem*, pp.15 y ss.

598 BAYONA DE PEROGORDO, Juan José. *El derecho de los gastos públicos*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991, pp.188 y ss. Siguiendo este razonamiento, el poder legislativo posee un poder inmenso, puesto que es el encargado de dar un “sí” o un no a ese destino, lo que determina la mayor o menor justicia del gasto público. Se hablará de su papel más adelante.

una manera determinada y no de manera coyuntural sino como horizonte permanente. Y tan sólo cuando el juicio de legitimidad haya sido superado, cobrará sentido realizar un juicio de legalidad⁵⁹⁹.

En esta parte, resulta imprescindible definir lo que constituye el gasto público a fin de dotar de legitimidad a la imposición tributaria, estudiada en el apartado anterior. La justicia materializada a través del gasto público, completa la justicia requerida del sistema tributario⁶⁰⁰: el contribuyente financia el ejercicio de todos los derechos(a pesar de que haya algunos que no ejerza) y en el gasto público se realizará la redistribución de los recursos. A través del Presupuesto (en su vertiente de gasto público) se decide la clase de Estado que se persigue ser.

Para esta tarea, en primer lugar, en el capítulo cinco analizaremos el concepto de gasto público y las clases de presupuesto y decisiones presupuestarias desde una perspectiva de derechos humanos. A continuación, los principios presupuestarios serán estudiados desde esta misma perspectiva dando algunos ejemplos del efecto que poseen sobre la realización de los derechos. Y, en segundo lugar, el capítulo seis lo dedicaremos al análisis de la incidencia de las obligaciones de derechos humanos que posee un Estado en el ciclo presupuestario. Cuáles son los principios de derechos humanos aplicables, cuáles son los obstáculos que impiden que el gasto público pueda ser una herramienta que permita cumplir con sus obligaciones a los Estados, y finalmente estudiaremos el caso del Estado español en particular.

599 ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. *Presupuesto del Estado y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, pp.325 y ss.

600 PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber constitucional de...* op.cit pp.97 y ss.

Capítulo quinto. El gasto público. Principios presupuestarios desde una perspectiva de derechos humanos.

Introducción: el coste de los derechos.

“Que para garantizar estos derechos se instituyen entre los hombres los gobiernos, que derivan sus poderes legítimos del consentimiento de los gobernados; que cuando quiera que una forma de gobierno se haga destructora de estos principios, el pueblo tiene el derecho a reformarla, o abolirla, e instituir un nuevo gobierno que se funde en dichos principios, y a organizar sus poderes en la forma que a su juicio ofrecerá las mayores probabilidades de alcanzar su seguridad y felicidad. La prudencia, claro está, aconsejará que no se cambie por motivos leves y transitorios gobiernos de antiguo establecidos; y, en efecto, toda la experiencia ha demostrado que la humanidad está más dispuesta a padecer, mientras los males sean tolerables, que a hacerse justicia aboliendo las formas a que está acostumbrada. Pero cuando una larga serie de abusos y usurpaciones, dirigida invariablemente al mismo objetivo, evidencia el designio de someter al pueblo a un despotismo absoluto, es su derecho, es su deber, derrocar ese gobierno y proveer de nuevas salvaguardas para su futura seguridad y su felicidad⁶⁰¹.”

Una de las prioridades inmediatas para todo gobierno, debe ser la realización de los derechos.⁶⁰² Hay múltiples formas a través de las cuales pueden cumplir con este cometido. Y aunque la realidad muestra que para cumplir con sus responsabilidades en materia de derechos humanos el gobierno necesita gastar dinero, es igualmente cierto que no siempre requerirá realizar un gasto económico.

Los derechos cuestan dinero, aunque exijan otras medidas no financieras, y no podrán tener efectividad en la práctica sin el suficiente respaldo económico. El ciudadano no puede *per se* asegurarse el ejercicio de los derechos y para desarrollar las tareas correspondientes delega estas facultades en el Estado. Sin embargo, la legitimidad que por delegación otorga a la actividad del Estado debe ser conservada en todo el proceso de toma de decisiones, también sobre la financiación de los derechos.

En caso contrario, si las actividades del Estado tienden a impedir el ejercicio de los derechos, el coste económico derivado de atender los costes sociales provocados puede ser incluso superior. En otras palabras, cumplir con las obligaciones financieras en materia de derechos humanos es conveniente también económicamente, pues es más rentable.

601 Extracto de la Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América de 1776. Véase en <http://hmc.uchbud.es/Materiales/DeclararUSA.pdf> u.v. 2/5/2017.

602 FUNDAR. *Las Cuentas de la Dignidad: una guía para utilizar el análisis de presupuestos en la promoción de los derechos humanos*. México, septiembre 2005, pp.9 y ss.

Sabemos que una vez ratificados los tratados, la promulgación de normas o articulación de políticas para su aplicación serán una muestra del compromiso adquirido. Sin embargo, en la adopción de las conocidas como “*medidas generales de aplicación*”, los esfuerzos presupuestarios deben estar en consonancia con dicho compromiso. Ser coherentes y no obstaculizar el cumplimiento de las obligaciones de un Estado en materia de derechos humanos.

En materia presupuestaria, además, no debe distinguirse entre generaciones de derechos, siempre y cuando esta clasificación quiera ser el argumento esgrimido para evitar una inversión adecuada. La razón reside en que cualquier derecho requiere recursos y los derechos económicos, sociales y culturales- considerados normalmente más gravosos- no requieren recursos en mayor medida siempre. Además, la indivisibilidad e interdependencia de los derechos hace imprescindible que se invierta en todos ellos. Hasta el derecho a la propiedad, no es tal si no se invierten recursos para protegerla o si no financiamos buenos servicios de seguridad ciudadana.

La dependencia de los derechos respecto a los recursos privados ha sido tratada tradicionalmente. Pero, poco se ha hablado de la dependencia de los derechos respecto a los recursos públicos y un mismo derecho no significa lo mismo para todas las personas. Quedará condicionado por la situación personal y las oportunidades que tenga una persona en concreto.

En palabras de SÁNCHEZ REVENGA, “*el derecho a la educación, sanidad, acceso a la justicia, en un régimen de libertad, son irrelevantes para quién por sus propios medios económicos puede disfrutar de esos bienes, mientras que alcanza su verdadero significado para aquellos que careciendo de recursos, necesitan que otros los aporten para que se puedan materializar*”⁶⁰³.

Así las cosas, cuando afirmamos que un derecho tiene un coste, generamos una situación en la que ante la escasez general de recursos, se tiene que elegir en qué se invierten⁶⁰⁴.

603 REVENGA SÁNCHEZ, M. “Sobre los derechos sociales y su inconsistente estatuto constitucional” en BERNUZ BENÉITEZ y CALVO GARCÍA (Eds.) *La eficacia de los derechos sociales*, HURI-AGE, Tirant lo Blanch, Valencia, p.82.

604 HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights. Why...* op.cit p.24. Hubo casos tan paradigmáticos como el que refieren los autores en la página 35. El asunto Roe vs. Wade planteó a la Corte Suprema de los Estados Unidos un supuesto en el que se trataba el derecho al aborto. La Constitución de los Estados Unidos protege este derecho. Se planteó entonces si la Constitución también requiere del Estado la financiación pública de los abortos. Máxime cuando el mismo Estado promueve con subsidios públicos la natalidad. Es una cuestión controvertida en la que se acabó por considerar-de manera discutible en el caso de personas de pocos recursos que además podrían poner en peligro su propia vida- que de no financiarse los abortos el Estado no coarta la libertad de elección de las mujeres.

De modo que:

“Prestar atención al coste de los derechos, genera una serie de cuestiones adicionales, no tan sólo acerca de quién decide cómo asignar los recursos públicos limitados y para quién. ¿Cuáles son los principios comúnmente invocados para guiar esas asignaciones? ¿Pueden ser defendidos esos principios?”⁶⁰⁵

Las dificultades en el proceso de implementación de los derechos humanos, no son conceptuales – porque la tónica general es que los Estados admiten que la situación de los derechos podría ser mejor-, no son políticas, porque el discurso de los derechos está ampliamente aceptado, se utiliza con frecuencia, no se considera un ataque a la política y cuenta con los apoyos que necesita. Las dificultades son prácticas, ya que falta una mejor priorización de los objetivos, una mejora en la excesiva burocracia del presupuesto, su sofisticación y su exceso de rigidez⁶⁰⁶.

¿Cuál es el papel que posee el Presupuesto Público en ese problema? ¿En qué parte del problema está? ¿Qué acciones u omisiones en el Presupuesto han creado o ayudado a crear el problema? ¿En qué momento (formulación/aprobación/ejecución/auditoría) surge el problema? ¿Qué tendría que hacer el gobierno para mejorar esta situación? ¿Debe preocuparnos cómo aumenta sus ingresos el gobierno? ¿Debe preocuparnos cómo se realizan las asignaciones presupuestarias? ¿Ambas? ¿Qué obligaciones de derechos humanos están involucradas? ¿Qué dice el Derecho Internacional de los derechos humanos? ¿Es la actual configuración del Presupuesto una causa determinante del problema de derechos humanos que abordamos? ¿Son los derechos accesibles financieramente?

El Presupuesto puede ser un instrumento para realizar los derechos, pero también para menoscabarlos. El cumplimiento de la obligación de invertir de manera adecuada y suficiente en los derechos humanos, como herramienta para el cumplimiento de la obligación general de su realización, no debe hacerse equivalente siempre a un deber de gastar más recursos. En ocasiones, será gastar mejor. Y al mismo tiempo, no debe confundirse todo incremento en el gasto público con un comportamiento ineficiente del Estado. Habrá aumentos que se traducirán en mejoras en el bienestar social y habrá comportamientos ineficientes- como la reasignación de recursos en favor de unos pocos- que no mejoran el bienestar social y no suponen aumentar el gasto.

605 *Ibíd*em p.31.

606 MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES Y COOPERACIÓN et al. *La inclusión de los derechos humanos en las políticas públicas. Informe sobre el Plan de derechos humanos español y recomendaciones para el futuro*, junio, 2012, pp.6 y ss.

Resulta evidente pensar que si un Estado necesita perpetuar su soberanía, defender sus fronteras, construir escuelas, adquirir solares, mantener la farmacia nacional, inspecciones sanitarias, campañas de vacunación etc. ; va a tener que retribuir al ejército, mantener escuelas de formación, indemnizarlos en su caso, comprar instrumental o aparatos quirúrgicos etc. y al final todo esto cuesta dinero.

En otras palabras, los derechos tienen un coste, los derechos también cuestan dinero.

En este capítulo, abordaremos desde una perspectiva de derechos humanos el concepto y clases de Presupuesto, considerado como principal instrumento a través del cual se canaliza el gasto público. A continuación, las decisiones presupuestarias que los Estados han de adoptar a lo largo del ciclo presupuestarios y los principios presupuestarios para conocer la proyección sobre los derechos de su aplicación en la práctica y su virtualidad desde una perspectiva de derechos humanos.

1. El Presupuesto público. Revisión teórica y enlace con una perspectiva de derechos humanos.

1.1. Concepto.

El gasto público- cuyo principal instrumento es el Presupuesto-, afecta a todos. Nos quejamos sobre la falta de él cuando el tren se estropea, deja de funcionar una línea de metro o las escuelas no tienen suficientes maestros o sistema de calefacción en invierno. Consideramos que es algo negativo cuando no podemos llevar a cabo un trámite administrativo porque hay demasiada burocracia por seguir etc. Sin embargo, pocas veces nos damos cuenta de su dimensión cuando todo va bien⁶⁰⁷.

Como hemos señalado, el principal instrumento del gasto público es el Presupuesto.

Por tal entendemos:

“(...) la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que forman parte del sector público estatal⁶⁰⁸”

607 CORRY, Dan (Ed.) *Public Expenditure. Effective Management and Control*, Dryden Press, Londres, 1997, p.1

608 Véase como ejemplo según la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, el artículo 32.

El gasto público instrumentalizado a través del Presupuesto constituye un instituto básico para el desarrollo de la actividad financiera, pues refleja la planificación de ésta en un determinado periodo. Se contiene en una ley de carácter anual que aprueba el Parlamento y cuyo contenido básico es la previsión de los ingresos que se prevén recaudar y la autorización al ejecutivo a realizar los gastos con los límites que impone la ley de presupuestos⁶⁰⁹. En otras palabras, se trata de la cuantificación de los gastos que se han de realizar en un determinado periodo y la previsión de los ingresos necesarios para financiarlos.

Sea cual sea la definición que tomemos, pocas decisiones públicas poseen mayor influencia en el día a día del ciudadano que los presupuestos públicos.⁶¹⁰ Presupuestos que no sólo han de ser formulados de conformidad con las normas de derechos humanos sino que, además, en su contenido deben tomar en cuenta el necesario cumplimiento de las obligaciones que el Estado ha contraído en materia de derechos humanos tanto en la esfera del ingreso como en la del gasto público. El Estado debe ser tanto un administrador eficiente de los recursos disponibles como una institución que moviliza los recursos para cumplir con sus obligaciones en materia de derechos humanos.

El Presupuesto es el instrumento de política económica más importante que el gobierno produce de manera recurrente, repetitiva y comprensiva.⁶¹¹ En sus apartados quedan contenidas las prioridades de su política económica y social. Prioridades que deben corresponderse con los compromisos y las políticas que finalmente articulan los líderes políticos.⁶¹² A través de él, el gobierno decide qué tipo de educación van a recibir los niños; qué atención sanitaria va a recibir el ciudadano; cuál va a ser la estrategia a fin de acortar la distancia entre ricos y pobres, etc.

Analizar el presupuesto de un Estado, permite concluir si se están o no cumpliendo *de Derecho y de hecho*, las obligaciones en materia de derechos humanos: su respeto, cumplimiento y

609 MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso (Coord.). *Manual de...* op.cit p.21.

610 SHULTZ, JIM, PROMESAS QUE CUMPLIR. *El presupuesto público como herramienta para promover los derechos económicos, sociales y culturales*, CENTRO PARA LA DEMOCRACIA, COCHAMBA (BOLÍVIA), ENERO 2002 p.7.

611 MARCEL, MARIO, “Importancia de los presupuestos con enfoque de género para el desarrollo. Director del Presupuesto del Ministerio de Hacienda de Chile”, p.43.

612 FUNDAR. *LAS CUENTAS DE LA DIGNIDAD: una guía...* op.cit p.41.

protección. Pero a pesar de su relevancia, pocos asuntos políticos quedan ocultos tras tanto misterio y tras un lenguaje tan técnico.⁶¹³

El análisis de los Presupuestos desde una perspectiva de derechos humanos cuenta con dos obstáculos: el primero, que los derechos humanos guardan relación con aspectos cualitativos de la vida de las personas que en ocasiones no se prestan a ser captados por información estadística y por ende no se miden-y lo que no se mide normalmente no se hace- ; el segundo, que el conocido como *gasto real* es el más importante, y éste es complicado siquiera intentar conocerlo.

Sin embargo, el presupuesto puede convertirse en un instrumento válido para transformar políticas y para dar cumplimiento a las obligaciones de un Estado en materia de derechos humanos. Pero tal y cómo el sistema impositivo puede ser una herramienta de transformación social en positivo o en negativo, un presupuesto hecho “a ciegas”, sólo sirve para reproducir las desigualdades existentes.⁶¹⁴

1.2. El origen de los Presupuestos.

El desarrollo de las democracias occidentales y la institución del presupuesto han estado vinculados considerablemente. En un primer momento, los Presupuestos nacieron como consecuencia de la lucha de nobles y ciudadanos por limitar el derecho de gracia de la Corona para recaudar y gastar dinero. Y se extendieron desde la Inglaterra y Francia revolucionarias al resto de países del continente europeo. El objetivo básico era limitar el gasto de dinero que podía realizar la Corona, pero a este objetivo, se le añadió el de exigir responsabilidades en el uso de fondos públicos. Tanto el límite al gasto como la responsabilidad exigida, se fijaban y exigían a través de una asamblea legislativa independiente que estaba investida de poder para recaudar y asignar el gasto⁶¹⁵.

Para algunos autores⁶¹⁶, no resulta exagerado afirmar que las legislaturas democráticas aparecen en un primer momento impulsadas por la necesidad de dar al ciudadano, a través de sus representantes, voz sobre los impuestos y las acciones de gasto. El Parlamento fue adquiriendo

613 SHULTZ JIM, PROMESAS QUE CUMPLIR... op.cit p.31.

614 KLATZER ELISABETH, *La integración del Presupuesto con enfoque de género y el Presupuesto basado en el rendimiento / resultados*, Bilbao, junio 2008 pp.1-3.

615 *Ibíd*em, pp.21 y ss.

616 Como Allen Schick.

junto a sus poderes financieros, la responsabilidad para promulgar leyes, pero su propósito originariamente era regular impuestos y gastos.

El hecho de que en cada ocasión en la que el Gobierno necesitaba fondos los solicitara al Parlamento, era poco operativo. Y a medida que crecieron sus necesidades, se regularizó un procedimiento de solicitud y voto de las asignaciones en el que todo el gasto planeado se reflejaba en unos estados financieros que se conocieron como el Presupuesto.

Es así como los Presupuestos se convierten en una oportunidad para establecer con antelación las prioridades gubernamentales, asegurar que el gasto no excede de los recursos disponibles, y facilitar medios para controlar las finanzas del ejecutivo y sus agencias.

Sin embargo, hoy en día los Presupuestos se han llegado a considerar como un impedimento a la democracia y constituyen un proceso cerrado cuyo resultado en forma de previsiones de gasto se muestra en los presupuestos anuales y los estados financieros. Pero no da información alguna de los procesos mediante los cuales se han formado esas decisiones. Conocemos el resultado o la decisión final, pero no cómo se ha llegado a ella. Ni las alternativas existentes – tanto las que se consideraron como las que se rechazaron – los costes de oportunidad, ni las repercusiones de las decisiones que prevé el programa, se hacen públicas.

Podríamos afirmar que hoy en día, por lo general, “*presupuestar es involucrar al público cuando el trabajo ya ha sido realizado, cuando normalmente es demasiado tarde para que exista un impacto*”⁶¹⁷. Ello genera pasividad, conformidad, decisiones consideradas autoritarias, desmotivación y un bajo nivel de participación pública.

Pero, ¿cómo pudo ocurrir esta transformación?

Curiosamente no buscaba limitar el papel ciudadano, sino reforzar el propio proceso presupuestario, que ha acabado convertido, ya no en un proceso de vitalidad política sino en un *zángano burocrático*⁶¹⁸. El crecimiento del papel del Gobierno incrementó el gasto público, pero también volvió el proceso más complejo y tecnocrático. Las reglas y la complejidad se multiplicaron, el proceso se volvió cada vez más formal. El gasto público mediante el

617 FUNDACIÓN MODERNIZACIÓN DE ESPAÑA. *Los Presupuestos del Estado: Transparencia y Democracia*, Madrid, 2003, p.23.

618 *Ibidem*, p.24.

Presupuesto acabó definido como un conjunto fijo de tareas, desde la estimación a la ejecución y cierre de libros de cada año fiscal.

Los Presupuestos han acabado por convertirse en un proceso de comunicación del Gobierno consigo mismo. Los especialistas en presupuestos centrales se comunican con los que existen en cada departamento y éstos con los responsables de cada área. Pero no interactúan con las personas de fuera del Gobierno. Y no porque se esfuercen en excluirlos, pues no lo necesitan, simplemente quedan fuera de la conversación.

1.3. Las clases de Presupuestos y los derechos humanos.

Los procesos presupuestarios y los sistemas tributarios existentes en la comunidad internacional no son uniformes⁶¹⁹. Por lo que, en la base de nuestras argumentaciones está la necesidad de tener en cuenta esas diferencias.

De facto, existen distintas clases de presupuestos y en su elección se decide la probabilidad de poderlos utilizar como herramienta para la realización de los derechos humanos⁶²⁰.

En un primer momento, el presupuesto tradicional recibió numerosas críticas. Tal y como dejamos constancia en otro apartado de nuestro estudio, este primer presupuesto nace junto al parlamentarismo, tratando de institucionalizar el control en el uso de los créditos que el Parlamento asignaba al Ejecutivo. En el ciclo presupuestario clásico, las notas definitivas serían: la especialización- cada sujeto interviniente contempla tan sólo una parte-, la fragmentación-sólo se consideran partidas de gastos e ingresos, no en su totalidad-, el incrementalismo- por cuanto el presupuesto toma como punto de partida el anterior- y el regateo por los recursos.

Se trataba de un documento que no sirve para dar visibilidad al destino de los recursos, por tres motivos principales combinados con un exceso de formalismo. El primero, el hermetismo funcional, que supone la imposibilidad de conocer las prioridades que cada departamento posee.

619 No es objeto de este trabajo el estudio pormenorizado de las clases de presupuestos. De modo que la información proporcionada será aquella que de alguna manera posee una vinculación con la posibilidad de realizar los derechos humanos a través del uso del Presupuesto o supone un obstáculo. Más información puede encontrarse en obras como: PAREDES G., Fabricio. *Presupuestos Públicos. Aspectos teóricos y prácticos*, Universidad de los Andes, Vicerrectorado Académico, CODEPRE, 1 enero de 2006. <http://www.serbi.ulave.serbiula/librose/pva/Libros%20de%20PVA%20para%20libro%20digital/presupuest%20publico.pdf> u.v. 19/5/2017.

620 GONZÁLEZ-BLANCH ROCA, Francisco. *La gestión del Presupuesto del Estado*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2000, pp.49 y ss.

El segundo, el hermetismo informativo temporal, puesto que el Presupuesto es anual, no valorará las necesidades del periodo anual inmediatamente posterior y como resultado, serán adoptadas decisiones sobre proyectos de inversión de varios años desde una perspectiva anual. El tercero, la falta de información sobre el coste de las actividades, sus resultados y su posible valor, puesto que no se relacionan las actividades con los resultados, de modo que el año siguiente de manera inercial se mantendrán esas inversiones.

Sin embargo, en la evolución de la institución del Presupuesto⁶²¹, encontramos el presupuesto por programas⁶²². Esta clase de presupuesto es un sistema a través del cual podemos observar los programas, proyectos y tareas que los poderes públicos se proponen realizar para alcanzar determinados objetivos y sus costes de ejecución.

A pesar de su idoneidad, para utilizar esta técnica presupuestaria⁶²³ es necesario identificar objetivos concretos y la prelación entre ellos. Después se cuantifican en metas concretas y se fijan los medios que cualitativa y cuantitativamente se necesitan para alcanzar los objetivos en términos de recursos humanos, materiales y financieros. A continuación se fijan las unidades presupuestarias, es decir: los responsables de ejecutar cada programa.

En este presupuesto no importa tanto lo que el Estado gaste sino en qué gastamos los recursos que tenemos disponibles. Por ello, resulta una técnica presupuestaria que podría ser adecuada para usar el Presupuesto como herramienta para realizar los derechos⁶²⁴, puesto que parte de

621 TUBARO, Lorena. *Una visión del Presupuesto por Programas y el Presupuesto por Resultados. Caso Plan Sumar en la provincia de Buenos Aires, como ejemplo de modelo basado en financiamiento por resultados*, trabajo de especialización, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de la Plata, Buenos Aires (Argentina), 2012, pp.15 y ss. Disponible en línea: http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/34176/Documento_completo.%20Una%20visi%C3%B3n%20del%20Presupuesto%20por%20Programas%20y%20el%20Presupuesto%20por%20Res.pdf?sequence=1 u.v. 9/5/2017.

622 A pesar de que podamos estar obviando muchos otros tipos de presupuesto previos, no es objeto de estudio pormenorizado en este trabajo. Y en cualquier caso, la elección de este presupuesto y a continuación la referencia al presupuesto por resultados, quieren mostrar la evolución desde un presupuesto que mostraba – en su caso- lo que un Estado gasta, a uno que expresa lo que el Estado hace con los recursos que asigna ya sea mediante programas o mediante fijación de resultados a obtener.

623 El sistema presupuestario es el mecanismo que la ley prevé para asignar los recursos a determinado ejercicio. Una técnica presupuestaria es el procedimiento usado para confeccionar el presupuesto sin importar el sistema elegido.

624 El Comité de los Derechos del Niño, en la Observación General No19 sobre la elaboración de presupuestos públicos para hacer efectivos los derechos del niño (art.4), CRC/C/GC/19 de 21 de julio de 2016 (párrafo 86), considera que los Estados que han conseguido dar mayor visibilidad a los derechos de los niños-en este caso, pero extensible a toda la sociedad- en sus presupuestos tienden a aplicar un enfoque de Presupuestación basado en

una elección racional de objetivos; evita el desperdicio de recursos y permite obtener una eficacia y eficiencia máximas; como consecuencia se aprovecha mejor el ingreso público; hay más información sobre los distintos programas; permite revisar los planes etc. Sin embargo, el mayor impedimento lo encontramos en la cultura organizacional de los Estados, resistentes al cambio y con miedo al control. Exige cambios en cómo funciona la Administración y requiere trabajadores capacitados para gestionarlo de manera correcta.

En un tercer estadio de la evolución de las técnicas presupuestarias, siendo el más nuevo, y como paradigma de la técnica más idónea para usar el presupuesto desde y para los derechos humanos, encontramos el presupuesto por resultados. La esencia de esta clase de presupuesto es la posibilidad de construir un Estado eficaz, que tenga la capacidad de generar determinados resultados. Y hace posible medir cómo la interacción de los poderes públicos con la ciudadanía a través de los presupuestos, genera determinados cambios en la sociedad beneficiosos o no para ella.

El presupuesto por resultados, se caracteriza por⁶²⁵:

1. Parte de los resultados a lograr en la calidad de vida de las personas. Ha analizado previamente las causas y factores que inciden en el resultado para conocer los potenciales obstáculos que puede enfrentar su consecución. Con un marco lógico que plasma resultados intermedios e insumos necesarios.
2. Consigue la relación estrecha y coherente entre la planificación estratégica y operativa y el presupuesto. Alinea el presupuesto y el plan determinado, en base a unos mismos resultados que hay que alcanzar, exigiendo una base de estructura común en el diseño de ambos.
3. Conlleva coordinación permanente y una acción paralela e intersectorial.
4. Posibilita el seguimiento y evaluación de los resultados, a través de la formulación de indicadores de avance y líneas de base para considerar el avance o la falta de éste. En una cadena de resultado intermedio, resultado final, resultado de producto o servicio brindado que exige que se mejore la información pública transversalmente.

programas. Insta a los Estados a que compartan sus experiencias y consideren en su caso aplicarlo y adaptarlo a su contexto.

625 KLATZER, Elisabeth. *La integración del Presupuesto...* op.cit pp.15-43.

Existen cinco aspectos que pueden favorecer su implementación y que, a su vez, de no darse supondrán obstáculos para implementarlo-:

1. El primero, que el presupuesto se articule con una planificación por resultados para las prioridades nacionales, una programación presupuestaria estratégica multianual y multisectorial.
2. El segundo, la consecución de una normatividad racionalizada y simplificada, coordinada y consistente con la gestión por resultados.
3. El tercero, la existencia de información significativa, oportuna y confiable sobre los resultados del gasto público. Útil para tomar decisiones y denotativo de transparencia y disposición a la rendición de cuentas sobre el grado de avance.
4. El cuarto, la mejora y modernización en las capacidades del sector público en la gestión por resultados.
5. El quinto, el fortalecimiento de las capacidades institucionales y las condiciones para la rendición de cuentas y la vigilancia social sobre el resultado derivado y esperado del uso de recursos públicos.

Todo ello implica que un régimen adecuado de presupuesto por resultados debe contar con un sistema de monitoreo y evaluación que pueda generar información sobre los resultados, la adecuación del proceso de toma de decisión presupuestaria que incorpore esa información, incentivos al logro de resultados y la suficiente flexibilidad para ser eficientes⁶²⁶.

Esto es, necesita desarrollar una cultura de gestión pública por resultados que supere la frontera del presupuesto. Crear una ciudadanía dispuesta a intervenir y que demanda información constante sobre lo que hace el Estado con los recursos. Necesita también capacitar a los gerentes y funcionarios públicos y darles los incentivos adecuados. En tercer lugar, requiere una información financiera a tiempo, confiable y que abarque todo el sector público y que esa información llegue al poder legislativo y a la ciudadanía también. La gestión pública por resultados, supone el paso de una administración pública que se basa en normas y procedimientos a una que adopta un compromiso ante los ciudadanos en la obtención de resultados específicos y la rendición de cuentas.

626 MOKATE, Karen. "Eficacia, eficiencia, equidad y sostenibilidad... op.cit pp.31 y ss.

De modo que la metodología del presupuesto por resultados, integra todas las fases del presupuesto -programación, formulación, aprobación, ejecución y evaluación- en la búsqueda de resultados a favor de la ciudadanía. Hace necesaria una labor de justificación y programación de las asignaciones presupuestales. Y supone un feedback para los procesos anuales en la potencial reasignación presupuestaria y ajustes en las intervenciones públicas.

La elección de una técnica presupuestaria u otra, posee implicaciones directas en la posibilidad de incorporar una perspectiva de derechos humanos en el gasto público y de controlar su efectiva implementación. En este punto cabe resaltar que no es el cometido de este trabajo afirmar con rotundidad cuál debe ser la técnica a utilizar para poderla incorporar, dadas las diferencias entre los países de la comunidad internacional.

Sin embargo, la práctica ha evidenciado que el uso de un presupuesto por programas o por resultados o una combinación de ambos, posibilita en mayor medida una inversión adecuada en la realización de los derechos humanos. Cabe decir que, usando otras técnicas, lo que conocemos a través del Presupuesto es por lo general lo que el Estado adquiere para desarrollar sus tareas. Es decir los instrumentos para cumplir con ellas, pero no a qué se dedican ni por qué se dedican a determinados conceptos y no a otros.

En definitiva, la articulación de un presupuesto por resultados haría que el mismo *“pasara de ser un medio para pagar servicios a un instrumento para asegurar que los ciudadanos reciben los servicios a que tienen derecho y que se hace una provisión adecuada en los presupuestos nacionales para dichos servicios⁶²⁷”*. Pero para que sea una realidad, las asignaciones en el presupuesto deberían basarse en el volumen de los resultados y no en el coste de las actuaciones.

Los poderes públicos se muestran reacios porque con un presupuesto que se basa en los recursos no quedan supeditados al control de los resultados obtenidos, mientras que los que reciben los recursos prefieren este mismo tipo de presupuesto porque no desean hacer depender la financiación que les llega de los resultados que producen. Dado que de articularse de manera completa, un déficit en la consecución de los resultados supondría un recorte en los gastos y, las promesas electorales, una vez incorporadas como objetivos de la política financiera del Estado, tendrían que ser cumplidas.

En cualquier caso y en la mayoría de los países, los ciudadanos poseen información diversa sobre asuntos que tienen que ver con el presupuesto- más o menos inteligible- pero no saben

627 FUNDACIÓN MODERNIZACIÓN DE ESPAÑA. *Los Presupuestos...* op.cit p.53.

cuáles son los objetivos que su gobierno se ha marcado conseguir. Esta circunstancia, parece reforzar la idea de que el contrato social queda reducido a votar cada cuatro años y que el círculo virtuoso del que hemos hablado en anteriores capítulos, no funciona.

1.4. Las decisiones presupuestarias y los derechos humanos.

Con independencia de la manera en que cada Estado realiza sus elecciones económicas y las plasma en el Presupuesto a través del gasto público, encontraremos 4 fases principalmente en su proceso de decisión⁶²⁸:

1. Determinación de objetivos.

En esta primera fase, los poderes públicos establecen cuáles serán los objetivos a alcanzar que requieren recursos económicos. De modo que a través del Presupuesto, el Estado representa las metas con recursos.

Estos objetivos poseen fuentes muy variadas: las leyes, la Constitución de un Estado, la tradición, su historia o su cultura, los compromisos internacionales adquiridos etc. Y la circunstancia de que sea tan diverso su origen genera confrontaciones porque al decidir invertir en algo, dejamos de invertir en otra cosa.

En este punto se suele atender a la labor realizada con anterioridad para decidir prolongar determinadas actuaciones, rectificar o eliminar otras. Aunque el problema es básicamente que el Presupuesto tiende a ser inercial, es decir, una vez confeccionado el Presupuesto, la probabilidad de que se reproduzca por completo o con una pequeña variación tan sólo, es muy alta. Razón por la cual, resulta imprescindible elaborarlo de la manera adecuada para evitar sostener gastos en el tiempo no por su eficacia en la práctica sino por el dinero ya invertido⁶²⁹.

628 BAYONA DE PEROGORDO, Juan José. *El derecho de...* op.cit pp.211 y ss.

629 En un intento de frenar la tendencia inercial en la programación de los presupuestos, nace el Presupuesto Base Cero. Una técnica presupuestaria que sobretodo se ha aplicado en el sector empresarial privado y fue usado por Jimmy Carter cuando presidió los Estados Unidos. Los gerentes, jefes de oficina o de programa deben justificar el presupuesto que solicitan por entero, con todo detalle y por tanto partiendo de cero y demostrando de manera convincente la necesidad del uso de los recursos. Cada responsable prepara un paquete de decisión que incluye un análisis de los costes, los objetivos, las alternativas, los resultados y las posibles consecuencias de adoptar ese paquete. Requiere por tanto un procedimiento mucho más exigente que el presupuesto por programas que veremos más adelante. El responsable es más consciente de lo importante que es que participe activamente en la preparación de los paquetes y ello invita a un trabajo más racional. Sin embargo, pocos Estados lo han aplicado por la dificultad de implementarlo ya que requiere una planificación en la que los distintos responsables fijen sus objetivos en un periodo determinado, los costes etc., una alta capacitación de los gerentes, una avanzada tecnología y porque origina una gran cantidad de burocracia que acaba por dificultar la formulación del presupuesto. Véase más en PAREDES, Fabricio. *Presupuesto Público. Aspectos teóricos y prácticos*, Universidad de los Andes, CODEPRE,

Con lo afirmado en el párrafo anterior, no queremos decir que toda la actuación del sector público deba cambiar de un ejercicio económico a otro. Sin embargo, la elaboración del Presupuesto constituye en sí una oportunidad para reflexionar sobre la vigencia de algunas partidas de gasto. Oportunidad para que “(...) *el legislador, apreciando la importancia relativa de las situaciones de necesidad a satisfacer, regule, en atención a las circunstancias indicadas, el nivel y condiciones de las prestaciones a efectuar o las modifique para adaptarlas a las necesidades del momento*⁶³⁰”.

2. Elaboración de programas alternativos para alcanzar los objetivos.

En esta segunda fase, los poderes públicos elaboran las distintas opciones alternativas para conseguir los objetivos marcados. Y se plantean los costes y los beneficios que plantea cada una de estas opciones.

En un ejemplo, el Estado se plantea sustituir un tramo de carretera por uno de autopista por una mayor concentración de accidentes en dicho tramo y la gran afluencia de vehículos. En el lado de los costes encontramos todos aquellos que tienen que ver con los materiales, la mano de obra, la maquinaria o las expropiaciones que proceda realizar. También los costes de funcionamiento y de uso y mantenimiento. El aumento de la contaminación, el ruido, la destrucción del paisaje y los aumentos en la congestión o los accidentes en carreteras secundarias si no se quiere pagar el peaje. En el lado de los beneficios, la mejora en las condiciones de la circulación, el ahorro de tiempo, la reducción de los accidentes con menores daños en vehículos y vías, menor pérdida de tiempo porque hay menos accidentes, y menores daños a las personas con lo que los costes de rescate y médicos también decrecen y decrecen las víctimas y el sufrimiento⁶³¹.

3. La selección de los programas.

Es precisamente en esta fase – dado un volumen de recursos que tiende a ser insuficiente- en la que encontramos el conocido como coste de oportunidad. Concepto que en el ámbito de los

Publicaciones Vicerrectorado Académico, Venezuela, 2006, pp.42 y ss, disponible en línea: <http://www.serbi.ula.ve/serbiula/librose/pva/Libros%20de%20PVA%20para%20libro%20digital/presupuesto%20publico.pdf> u.v. 9/5/2017.

630 BAYONA DE PEROGORDO, Juan José. *El derecho de...* op.cit pp.63 y ss.

631 <http://www.personales.ulpgc.es/jbrito.daea/8.%20TeoriaGastoPublico.PDF> u.v. 18/5/2017, p.9.

derechos humanos, añade a la “*pérdida*” económica derivada de la elección, un coste social e incluso un coste de exclusión derivado.

Para entender el coste en la actualidad- en términos de derechos- de las opciones políticas a la hora de elaborar y ejecutar el presupuesto, cualquier discusión sobre las obligaciones financieras de un Estado en materia de derechos humanos, debe tener como trasfondo el concepto de coste de oportunidad.

En el caso de los bienes y servicios, dicho coste puede referenciarse monetariamente, pero en el caso de las decisiones políticas, dicho coste sería lo que dejamos de hacer como consecuencia de la opción elegida-la siguiente mejor alternativa-. Un concepto como éste resulta imprescindible para una buena gestión de los recursos públicos, pues obliga a calcular el valor de cada alternativa antes de decidir –esto sería medir ex ante su impacto- y a tomar consciencia de las elecciones. ¿Pero, cuáles son las alternativas a la inversión en los Derechos?

Los derechos no sólo poseen costes presupuestarios, sino también sociales. Esta afirmación supone asumir que para su realización, tendremos que dejar de invertir en otros ítems para poder alcanzar la cobertura de dicho gasto. Esto es de nuevo el coste de oportunidad.

¿Cuál es el coste de no financiar los Derechos? ¿Cuál es el retorno de las inversiones? ¿Qué coste -también económico- deriva de la exclusión de determinados colectivos? ¿Cuál es el sentido de financiar un servicio público? ¿Está el Estado obligado a hacerlo o posee opción? ¿Cuáles deben ser los principios o las limitaciones que un Estado debe respetar cuando decide cómo invertir? ¿Cuál debe ser el valor otorgado a los derechos humanos en este proceso? ¿Deben ser respetados en todo caso? ¿En qué se concretan las obligaciones de derechos humanos financieramente hablando? ¿Cuál es el coste de los remedios/garantías a utilizar cuándo no se ha cumplido con esta obligación?

Estas son las cuestiones que deben formularse para calcular el coste de oportunidad.

4. La programación del Presupuesto.

En esta fase, se traducen los programas en dinero, en atención al gasto que anualmente generan y al nivel de ingreso anual que puede obtenerse. Se reflejan en el documento presupuestario las prioridades para un Estado en un determinado momento.

1.4.1. Las fases del proceso presupuestario y los derechos humanos.

Dentro del ciclo presupuestario, encontramos cuatro fases básicas: la formulación, la discusión y aprobación, la ejecución y la evaluación y fiscalización. Estas cuatro fases pueden darse al mismo tiempo ya que si se respetan los plazos, el Parlamento puede estar discutiendo los presupuestos del año siguiente mientras se ejecutan los actuales y se revisan los anteriores⁶³².

a) En la fase de **formulación**, el Ejecutivo somete su proyecto a la consideración del poder legislativo. El proceso es largo y puede tener hasta cinco sub fases. Las distintas dependencias de la Administración establecen lo que necesitan para que sus programas funcionen en términos de recursos, inversiones, materiales, transferencias etc. El poder ejecutivo negocia con ellas un techo de gasto según las necesidades de la población, la macroeconomía, cambios en la demografía etc. y estas dependencias deben alinearse con él al elaborar sus proyectos. La oficina central de Hacienda o Finanzas, casi a puerta cerrada, controla que esté bien hecho y los integra todos para presentarlos al poder legislativo.

Desde una perspectiva de derechos humanos cabe plantearse, entre otras cuestiones⁶³³:

1. ¿La formulación se efectúa de manera abierta y comunicándose de forma clara y oportuna a la ciudadanía?
2. ¿Cuenta con mecanismos que incorporan la opinión ciudadana?
3. ¿Cuenta con mecanismos para que el ciudadano plantee sus necesidades?
4. ¿Se tiene en cuenta la máxima asignación de recursos disponibles?
5. ¿Existe certeza de que la manera en que se han distribuido los fondos atiende de manera inmediata un mínimo bienestar de la ciudadanía?
6. ¿Existe progresividad en los cambios efectuados respecto al anterior?

632 FUNDAR, GESOC, Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales México. *Políticas Públicas y Presupuestos con Perspectiva de derechos humanos. Manual operativo para servidores y servidoras públicos*, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los derechos humanos (OACNUDH), México, 2010, pp.17 y ss.

633 *Ibidem*, pp.29 y ss.

7. ¿La información presupuestaria suministrada permite evaluar si ha habido retrocesos?
8. ¿Se contemplan acciones específicas para luchar contra la desigualdad?
9. ¿Existe algún mecanismo para asegurar que los recursos se apliquen a los fines previstos?
10. ¿El lenguaje incorpora elementos de los instrumentos internacionales de derechos humanos?
11. ¿Los documentos presupuestarios contienen información amplia sobre las razones para las elecciones de gasto?

Siguiendo la Observación General No19 del Comité de los Derechos del Niño⁶³⁴, para integrar la perspectiva de los derechos en esta fase del Presupuesto, los Estados deben seguir determinadas pautas:

- a.1) En primer lugar, la sub fase de evaluación de la situación⁶³⁵.

En esta fase de la formulación, resulta necesario llevar a cabo una “*evaluación realista*” de la situación económica y de la medida en la que la legislación y los distintos programas y políticas articuladas “*respetan, protegen y hacen efectivos suficientemente los derechos*”. Para ello, los Estados requieren contar con datos desglosados, que sean además fiables, oportunos, accesibles y completos. Procede por tanto el examen detallado de la situación de los distintos colectivos que componen la sociedad, prestando especial atención a aquellos que se encuentran en situación de vulnerabilidad, y analizando tanto el pasado, como lo que se está haciendo actualmente y lo que se prevé hacer. La información de estos exámenes debe ser accesible, estar desglosada y disponible y ser de fácil consulta para los funcionarios del ejecutivo, el legislativo y la sociedad civil en general, manteniendo adecuadas bases de datos que se actualicen periódicamente. Finalmente, será imprescindible investigar cuáles han sido las repercusiones y los impactos que las decisiones de gasto tuvieron en el pasado y las que pueden tener en el futuro a través de consultas con la sociedad civil- teniendo en debida consideración los

634 Observación General No.19 sobre la elaboración de...op.cit párr.67-86.

635 *Ibidem*, párr.67-69.

resultados-, auditorías y estudios que utilicen en la medida de lo posible las nuevas tecnologías y sus posibilidades⁶³⁶.

a.2) En segundo lugar, la sub fase referente a la legislación, políticas y programas⁶³⁷.

En ella, los Estados Parte deben valorar cuáles son y han sido los efectos de la legislación, políticas y programas- también del ámbito macroeconómico y fiscal- sobre los derechos, para evitar que obstaculicen su efectividad. En definitiva, llevar a cabo estudios de impacto para que no se dé una situación en la que hay recursos pero no se cuenta con una buena normativa o programación para su implementación y sean los elementos formales los que impiden su eficacia.

En esta sub fase aparece un elemento muy importante. El Comité destaca como tal la necesidad de que se lleven a cabo estimaciones y estudios sobre la factibilidad económica de los distintos proyectos legislativos o de cualquier actuación pública. A través de estos estudios, se podría prever la cantidad de recursos financieros necesarios para la implementación con lo que se facilitaría la labor de los planificadores del presupuesto y de los responsables de adoptar las decisiones de gasto en el ejecutivo y el legislativo, convirtiéndolas en decisiones informadas.

Como puede observarse, la determinación del coste de implementación de las normas promulgadas y sus políticas o programas es en algunos casos obligatoria y consustancial a la elaboración de una norma. En otros casos, y sin dotarlo de una argumentación razonada, la propia norma determina que se implementará sin que ello posea una repercusión presupuestaria.

a.3) En tercer lugar, la sub fase de movilización de los recursos⁶³⁸.

636 Un ejemplo de una situación en la que no se llevó a cabo la oportuna evaluación de los efectos de la promulgación de una norma fue la ORDEN 48/2014 de 18 de mayo de la Consellería de Educación, Cultura y Deporte de la Comunidad Valenciana, por la que se convocaban las ayudas de comedor escolar para el curso 2014-2015. En el art.8.3, se consideraba que *“la no presentación ante la Administración tributaria de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por parte de alguno de los miembros de la unidad familiar que estén obligados según la legislación vigente, será motivo de denegación de la ayuda”*. ¿Quién es el sujeto que recibe la ayuda? ¿Y la población objetivo de este programa de gasto? Obviamente no es la misma persona, y así muchos niños no pudieron disfrutar de estas ayudas porque sus padres debían dinero a Hacienda.

637 *Ibidem*, párr. 71-73.

638 *Ibidem*, párr. 74-79.

El primer punto a destacar es que el Estado debe adoptar medidas sostenibles específicas para movilizar los recursos internos⁶³⁹. Pero además, deberá acudir a la cooperación internacional si es necesario cuando los recursos disponibles no son los suficientes a nivel interno. En caso de acudir a la financiación externa, dicha cooperación deberá respetar los estándares y normas del Derecho Internacional de los derechos humanos tanto por la parte del beneficiario como por la del Estado o la entidad donante- tanto si la cooperación versa sobre medidas tributarias, lucha contra la evasión fiscal, transparencia, recursos para un determinado programa o gestión de la deuda-. La etapa de movilización de recursos debe ser transparente, puesto que en caso contrario la práctica demuestra que genera ineficiencias derivadas de prácticas corruptas o ilícitas o mala gestión y derroche de recursos. Circunstancias que menguan los recursos disponibles.

Los Estados deben movilizar todos los recursos disponibles de manera acorde con sus “*obligaciones de aplicación*”. Esto es, deben valorar los efectos de las normas y programas de movilización de recursos sobre los derechos; examinar y reforzar su capacidad para formular y administrar leyes y políticas de tributación y salvaguardar los recursos disponibles evitando que sean derrochados por ineficiencias etc. Con todo, asegurando que las fuentes de ingresos y los gastos conducen a hacer efectivos los derechos para las generaciones actuales y las futuras.

Respecto a la deuda, debe llevarse a cabo una gestión sostenible de la misma y valorar los efectos de los acuerdos relativos a ella sobre la implementación y la efectividad de los derechos. En caso de alivio de la deuda, las nuevas asignaciones de recursos deben ser decisiones que se adopten respetando y promoviendo los derechos.

a.4) La cuarta y última sub fase es la de elaboración de los Presupuestos.

Secundamos las afirmaciones del Comité, al considerar que los Estados deben poder explicar cómo se van a financiar y aplicar las leyes, políticas y los programas que pretenden implementar. Informar sobre a quién se dirigen y presentar las conclusiones sobre las evaluaciones de los presupuestos anteriores para detectar los errores y así evitarlos.

639 En el párrafo 76, el Comité destaca que “*los regímenes tributarios que no tienen en cuenta la capacidad de pago de las familias pueden generar desigualdad en la movilización. Puede imponerse una carga desproporcionada sobre personas con escasos recursos financieros*”. La conexión entre el ingreso y el gasto se ve de nuevo en esta afirmación del Comité, puesto que de poco vale invertir en los derechos y respetar y perseguir la realización de los derechos humanos en la esfera del gasto público si los recursos a aplicar se han recaudado violándolos.

“Ningún Estado puede decir si para dar efectividad a los derechos económicos, sociales y culturales está adoptando medidas hasta el máximo de recursos disponibles, como lo dispone el artículo 4, a menos que pueda determinar la proporción de los presupuestos nacionales y de otros presupuestos que se destinan al sector social y, dentro de éste, a los niños tanto directa como indirectamente”⁶⁴⁰

Deben además establecer objetivos de desempeño que vinculen los objetivos programáticos con las asignaciones presupuestarias, los derechos y los gastos efectivos, facilitando la supervisión posterior de los efectos y los resultados. Finalmente, las distintas partidas y códigos presupuestarios deben desglosar los datos “previstos, aprobados, revisados y efectivos” como mínimo, por edad, género, zona geográfica, grupos de vulnerabilidad, fuente de ingreso y dependencia responsable.

b) En la fase de **aprobación**, una vez ha recibido el Proyecto el poder legislativo, sigue el mismo procedimiento que el utilizado para aprobar una ley. Una iniciativa de ley, la discusión en las Cámaras, aprobación, sanción, promulgación y publicación. En esta fase, la falta de preparación de muchos de los componentes del poder legislativo en esta materia hace que no haya muchas propuestas.

Desde una perspectiva de derechos humanos cabe plantearse, entre otras cuestiones⁶⁴¹:

1. ¿Se realiza de forma abierta y se comunica al ciudadano clara y oportunamente?
2. ¿Se incorpora su opinión?
3. ¿El poder legislativo usa sus facultades para reasignar los recursos, priorizando el cumplimiento progresivo de los derechos y evitando retrocesos?
4. ¿Existen mecanismos para plantear las necesidades ciudadanas?
5. ¿Se refuerzan las acciones específicas programas para combatir la desigualdad?
6. ¿El lenguaje incorpora elementos del Derecho Internacional de los derechos humanos?

640 Véase la Observación General No.5 del Comité de los Derechos del Niño sobre las medidas generales de aplicación de la Convención sobre los Derechos del Niño de 2003, op.cit.

641 FUNDAR, GESOC, Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales México. *Políticas Públicas y Presupuestos con Perspectiva de derechos humanos. Manual operativo para servidores...*, op.cit pp.30 y ss.

7. ¿Existe y se hace pública una información clara y amplia sobre las razones de la aprobación o en su caso de las modificaciones o (re)asignaciones?

Siguiendo la Observación General No19 del Comité de los Derechos del Niño⁶⁴², para integrar la perspectiva de los derechos en esta fase del Presupuesto, los Estados deben seguir determinadas pautas.

b.1) En primer lugar, la sub fase de examen de las propuestas presupuestarias por los legisladores⁶⁴³.

La labor que se le reserva al poder legislativo en el proceso presupuestario es muy relevante. Pero a menudo, carecen del tiempo, de los recursos o de la autonomía suficiente para examinar las propuestas adecuadamente. En ocasiones, no tienen acceso a la información en detalle que necesitan o no es de fácil consulta y no consiguen entender de qué manera esas propuestas que se les presentan pretenden mejorar el bienestar de la sociedad y promover los derechos. Tampoco tienen por lo general la oportunidad ni los recursos para llevar a cabo o encargar⁶⁴⁴ algún estudio para aclarar las repercusiones de las asignaciones presupuestarias. Añade el Comité, que para que su labor realmente tenga valor es necesario que el poder legislativo tenga en esta tarea potestad para cuestionar las propuestas y solicitar que se modifiquen.

En este punto, los Estados deben hacer lo posible para que el legislativo tenga la preparación necesaria para analizar y debatir los efectos de las propuestas antes de aprobar ninguna norma presupuestaria. Deben proveerlo de información fácil de entender y de usar; explicaciones claras por parte del ejecutivo sobre cómo traducen las leyes y los programas en partidas; deben contar con el tiempo suficiente para recibir la propuesta, examinarla, discutirla y en su caso presentar alguna enmienda antes de la aprobación. Además, el legislativo debe contar con capacidad suficiente para su tarea.

642 Observación General No.19 sobre la elaboración de...op.cit párr.87-93.

643 *Ibidem*, párr. 87-91.

644 Al carecer de recursos, los que prestan sus servicios gratuitamente son los *lobbies* o grupos de presión.

b.2) En segundo lugar, la sub fase de aprobación por el legislativo⁶⁴⁵.

El Presupuesto debe aprobarse de tal forma que permita la comparación de los gastos previstos con los efectivos y pueda supervisarse su aplicación en la realización de los derechos. El documento aprobado, no es sólo esencial para el Estado y el legislativo, sino que debe ser accesible para todos.

c) En la fase de **ejecución**, el Presupuesto se implementa. Y precisamente en esta fase es en la que se observa como en muchas ocasiones, lo programado no se ejecuta tal y como estaba previsto. Es por eso que en el estudio de los presupuestos como herramienta para la realización de los derechos podemos afirmar que es complejo conocer el gasto programado- porque no se hace público por completo o porque su clasificación actual no nos permite entender en qué o quién se gasta o para qué- pero conocer el gasto real es una tarea imposible. Las divergencias en esta fase respecto a lo programado son bastante comunes y no motivadas necesariamente por cuestiones que tengan que ver con políticas o programas determinados. Sería conveniente reforzar el control- o eliminar la posibilidad de que esto ocurra- sobre esta fase ya que una vez aprobados los Presupuestos, los cambios que efectúe el ejecutivo en ellos no deberán someterse a la aprobación del legislativo. Y por este motivo, sería conveniente si debe persistir esta realidad para dotar de flexibilidad y adaptabilidad al Presupuesto, exigir del poder ejecutivo que justifique por qué lo ha hecho.

Desde una perspectiva de derechos humanos cabe plantearse, entre otras cuestiones⁶⁴⁶:

1. ¿Existe información clara y precisa que oportunamente durante la ejecución se ha suministrado a la ciudadanía para que pueda evaluar el uso de los recursos desde el prisma de los derechos que atiende?
2. ¿Se usan todos los recursos aprobados para garantizar el cumplimiento del Estado de sus obligaciones de derechos humanos?

645 Observación General No.19 sobre la elaboración de...op.cit párr. 91-93.

646 FUNDAR, GESOC, Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales México. *Políticas Públicas y Presupuestos con Perspectiva de derechos humanos. Manual operativo para servidores...*, op.cit pp.30 y ss.

3. ¿Existen mecanismos de comunicación para que los ciudadanos y los servidores públicos puedan reclamar o denunciar la falta de cumplimiento en el gasto o la desviación de los recursos?

4. ¿Los documentos en esta fase contienen información clara y precisa sobre las razones de la ejecución, de las reasignaciones etc.?

5. ¿Ante la afluencia de ingresos extraordinarios al Erario Público, las razones para reformular el Presupuesto se basan en la asignación máxima de recursos disponibles? ¿En dichas circunstancias se tiene la certeza de que los fondos se redistribuyen respetando los derechos humanos?

Siguiendo la Observación General No19 del Comité de los Derechos del Niño⁶⁴⁷, para integrar la perspectiva de los derechos en esta fase del Presupuesto los Estados deben seguir determinadas pautas.

c.1) En primer lugar, la sub fase de transferencia y gasto de los recursos disponibles⁶⁴⁸.

En esta etapa, los Estados deben contar con mecanismos transparentes y eficientes que aseguren la rentabilidad de los bienes y los servicios que se han adquirido para realizar los fines previstos. Es más, poseen el deber de “*descubrir y corregir las causas fundamentales de la ineficacia e ineficiencia del gasto público: por ejemplo, la mala calidad de los servicios o bienes, inadecuación de la gestión financiera, desviaciones de fondos, transferencias fuera de tiempo, indefinición de funciones y responsabilidades, debilidad de los sistemas de información y corrupción*”. Deben descubrir y explicar los motivos por los que se dan estas realidades y dar muestra de cómo abordan las causas para corregir la situación. Además, es posible que las políticas articuladas no alcancen a toda la población objetivo⁶⁴⁹. Por lo que, los Estados deben supervisarlos constantemente y contar con mecanismos para poder intervenir y corregirlo de manera rápida si es necesario.

647 Observación General No.19 sobre la elaboración de...op.cit párr.94-102.

648 *Ibidem*, párr. 94-96.

649 Un caso paradigmático en el Perú, fue el de un movimiento de madres que reclamaban atención para la primera infancia. Entre otras cosas un servicio de alimento básico para este tramo de edad que no tenía ninguna cobertura en el momento en que ellas se manifestaban. Sin embargo, cuando el programa se articuló y comenzó a implementarse resultó totalmente ineficiente además de ineficaz porque la población objetivo no tenía información sobre el servicio y cómo acceder a él, y porque la bonanza económica hizo que ya no fuera necesario.

c.2) En segundo lugar, la sub fase de los informes presupuestarios durante el ejercicio⁶⁵⁰.

Los informes deben ser periódicos para que pueda hacerse seguimiento de los avances teniendo como guía el presupuesto aprobado. Además deben ser públicos y exhaustivos, dando noticia también de las desviaciones entre los ingresos y los gastos aprobados, los revisados y los efectivos.

c.3) En tercer y último lugar, encontramos la sub fase de ejecución del Presupuesto⁶⁵¹.

En esta etapa, los Estados deben supervisar la recaudación de los ingresos y el alcance y resultados de los gastos efectivos sobre los distintos grupos que componen la sociedad. Durante el ejercicio y en comparación de un año con otro, analizando su disponibilidad, accesibilidad, calidad y distribución equitativa⁶⁵². Para poder desempeñar esta labor, será imprescindible que cuenten con recursos garantizados y con personal capacitado para llevarla a cabo.

Desde una perspectiva de derechos humanos, todos los bienes y servicios públicos que se articulen con el fin de materializar los derechos deben caracterizarse por⁶⁵³:

1. Disponibilidad: Esto implica que se provean en cantidad suficiente.
2. Accesibilidad: Deben hacerse accesibles física, intelectual y económicamente, sin discriminación alguna.
3. De calidad: Con unas características razonables, aceptables y sin distinción geográfica.
4. Adaptabilidad: Deben contar con la suficiente flexibilidad como para poder adaptarse y ser modificados según las necesidades y el contexto social y cultural del momento.
5. Aceptabilidad: Aceptables por a quiénes van dirigidos, lo que implica pertinencia, adecuación y también participación ciudadana.

650 *Ibíd*em, párr.97-98.

651 *Ibíd*em, párr.100-102.

652 También respecto a los servicios que se han externalizado y presta el sector privado. El Estado como ente público no pierde sus obligaciones.

653 FUNDAR, GESOC, Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales México. *Políticas Públicas y Presupuestos con Perspectiva de derechos humanos. Manual operativo para servidores...*, op.cit pp.20 y ss.

Por ilustrar con un ejemplo, si tomamos el derecho a la salud, estas características implicarían⁶⁵⁴:

A) Disponibilidad: El Estado debe contar con un número suficiente de establecimientos, bienes y servicios públicos de salud, centros de atención y programas- el tipo dependerá de factores como el nivel de desarrollo del Estado-. Los servicios dispensados deberán tener disponibilidad de agua limpia potable, condiciones sanitarias adecuadas, hospitales, clínicas, personal médico, profesional capacitado y bien remunerado y los medicamentos esenciales definidos como tales por la OMS.

B) Accesibilidad: La accesibilidad supone que cualquiera, sin discriminación alguna directa o indirecta, pueda acceder. Existen cuatro dimensiones de la accesibilidad que se superponen. La primera es la no discriminación, que obliga a que los bienes y servicios públicos sean accesibles de hecho y de Derecho. La segunda, la accesibilidad física, que supone la provisión de los bienes y servicios de manera que alcance geográficamente a todos- en particular a las personas en situación de vulnerabilidad- y en caso de que tengan que trasladarse que la distancia sea razonable. Incluye también la accesibilidad para personas con una discapacidad física. La tercera dimensión, es la accesibilidad económica, lo que supone asequibilidad. Los bienes y servicios deben estar al alcance de todos y si se ha de pagar tendrá que ser atendiendo a la capacidad económica y de manera equitativa. Evitando que sobre los segmentos más pobres de la sociedad recaiga mayor carga en proporción con la que recae sobre los más ricos para un mismo servicio o bien público. Y la última dimensión es la del acceso a la información, lo cual supone respetar el derecho a solicitar, recibir y difundir información, siempre en respeto de la privacidad de los datos personales del usuario.

C) Aceptabilidad y Adaptabilidad: por la que se deben respetar la ética médica y ser bienes y servicios culturalmente apropiados y respetuosos. Sensibles al género y concebidos para respetar la confidencialidad y mejorar el estado de salud.

D) De Calidad: deben ser aceptados también por ser los apropiados desde el punto de vista científico y médico y ser de buena calidad. Personal médico capacitado, medicamentos y

654 Observación General No.14 del Comité de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales sobre el derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud. E/C.12/2004/4 de 11 de agosto de 2000, párr.12.

equipos hospitalarios científicamente aprobados y en buen estado, agua limpia potable y unas condiciones sanitarias adecuadas.

La estructura del Presupuesto debe permitir conocer la distancia entre las obligaciones del Estado y el grado en que cumple sus compromisos con los derechos humanos en términos también de disponibilidad, aceptabilidad, accesibilidad y adaptabilidad y calidad, de su actividad para materializar los derechos.

Debe también informar públicamente sobre la ejecución del Presupuesto, regularmente, comparando lo presupuestado con el gasto en su monto real, publicando informes y elaborando un informe a mitad del ciclo presupuestario que muestre los gastos efectivos, los ingresos que se han movilizadado y la deuda contraída hasta la fecha. En todo este proceso, los Estados están obligados a articular y financiar mecanismos públicos, accesibles, de rendición de cuentas que permitan que la sociedad civil también pueda supervisar los resultados del gasto público.

d) La última fase es la de **fiscalización y evaluación**. En ella, el gobierno debe rendir cuentas del gasto que ha asignado y ejecutado en el ejercicio económico. Debe dar razón de las variaciones que ha hecho, modificaciones, reasignaciones etc. El Ejecutivo informa sobre su actividad con una Cuenta Pública y los distintos informes periódicos que haya ido confeccionando y órganos superiores independientes y profesionales informan sobre esta revisión.

Desde una perspectiva de derechos humanos cabe plantearse, entre otras cuestiones⁶⁵⁵:

1. ¿La evaluación de la distribución se efectúa bajo el análisis del cumplimiento de los principios de derechos humanos?
2. ¿Se evalúa el resultado y el impacto del ejercicio en atención a la disponibilidad, aceptabilidad, adaptabilidad, accesibilidad y calidad?
3. ¿El lenguaje de los informes es de derechos humanos en alguna medida?
4. ¿Los órganos de fiscalización toman en cuenta los criterios de derechos humanos para su labor?

655 FUNDAR, GESOC, Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales México. *Políticas Públicas y Presupuestos con Perspectiva de derechos humanos. Manual operativo para servidores...* op.cit pp.31 y ss.

5. ¿Existen mecanismos para hacer recomendaciones de auditorías específicas por procesos irregulares por parte de los ciudadanos?

6. ¿Se pueden usar los informes por la ciudadanía para reforzar la exigibilidad de los derechos humanos?

Siguiendo la Observación General No19 del Comité de los Derechos del Niño⁶⁵⁶, para integrar la perspectiva de los derechos en esta fase del Presupuesto los Estados deben seguir determinadas pautas.

d.1) En primer lugar, la sub fase de informes y evaluaciones de fin de ejercicio⁶⁵⁷.

Dichos documentos, deben servir para contabilizar los ingresos, préstamos, la cooperación internacional y los gastos efectivos. De facilitarse de manera exhaustiva sirven como base para poder examinar el rendimiento del Presupuesto y en su caso plantear inquietudes respecto a los gastos efectivos en los derechos. Los Estados, están obligados a asegurar que existen suficientes recursos financieros y humanos para realizar estas evaluaciones. Así mismo, deben evaluar y examinar pormenorizadamente las conclusiones de esos informes y hacer públicas las decisiones que adopten al respecto.

Los órganos de evaluación independiente deben crearse o en su caso reforzarse, para poder evaluar la eficacia, eficiencia, equidad, transparencia y sostenibilidad de los gastos efectivos en los derechos. Y debe permitirse a la sociedad civil hacer sus aportaciones.

d.2) En segundo lugar, encontramos la sub fase de las auditorías⁶⁵⁸.

Destaca el Comité, que las auditorías tienen un papel fundamental como el que poseen las instituciones fiscalizadoras superiores. Porque verifican que tanto la recaudación como el gasto se ajusten al Presupuesto aprobado. Y sus conclusiones colaboran en la mejora de la movilización de los recursos. Por lo que los Estados, deben facilitarles el acceso a toda la información que necesiten y hacerlos públicos en la medida de lo posible legalmente.

656 Observación General No.19 sobre la elaboración de. Op.cit párr.104-111.

657 *Ibidem*, párr.104-106.

658 *Ibidem*, párr.107-111.

Un aspecto a destacar en este punto es que estas instituciones, deben ser independientes del Estado, y estar dotadas de la información que precisan y de los recursos necesarios para poder elaborar informes independientes, responsables y transparentes.

Los Estados deben apoyar la función supervisora de estas instituciones:

1. Presentando puntualmente las cuentas anuales.
2. Asegurándoles los recursos que necesitan para realizar su tarea de auditoría.
3. Ofreciendo respuestas públicas cuando sean necesarias, sobre los efectos de los gastos y haciendo pública la manera en que abordan las conclusiones y recomendaciones de estas auditorías.
4. Capacitando a los funcionarios para que puedan responder a las dudas que planteen los informes.

Por último, la sociedad civil debe poder hacer sus aportaciones a las auditorías. Por lo que los Estados deben empoderar y apoyar a la sociedad civil para que participe. A través de la provisión de mecanismos públicos-financiados adecuadamente-, que deberán examinar periódicamente la provisión de bienes y servicios públicos para asegurar que son accesibles, participativos y eficaces. Mecanismos que deben contar con personal capacitado para la tarea. Y los Estados deben utilizar los resultados de estas auditorías para documentar la siguiente etapa de planificación del Presupuesto.

2. Los principios presupuestarios revisados desde una perspectiva de derechos humanos.

Los principios presupuestarios pueden definirse como aquellas normas y reglas que un presupuesto debe respetar para ser considerado correcto. A su vez, establecen las pautas a tener en consideración por el poder legislativo para controlar al ejecutivo en materia presupuestaria. Y, a medida que las funciones que acapara el aparato estatal se van ampliando y diversificando, los principios presupuestarios van acompañándose de múltiples excepciones.

Estos principios, en algunos casos, los encontraremos en el nivel constitucional, en otros no tendrán reflejo positivo. El lector podrá observar que en este apartado no los tratamos todos. La razón estriba en que se trataran aquellos que consideramos clave para nuestro estudio, aquellos que pueden ser analizados desde una perspectiva de derechos humanos.

Como observará el lector, los principios que rigen el Presupuesto se formularon para proteger, potenciar o permitir la labor del poder legislativo como contrapeso natural del ejecutivo.

Tomando como referencia la doctrina española, podemos clasificarlos de la siguiente manera⁶⁵⁹:

-Principios políticos: el principio de competencia; el de exactitud y el de anticipación.

-Principios económicos: el principio de gasto público mínimo; el de nivelación entre gastos e ingresos; el de gestión económica y el de neutralidad.

- Principios jurídicos: el principio de legalidad; el de universalidad; el de unidad; el de anualidad o pluri anualidad; el de estabilidad/ equilibrio; el de especialidad; el de publicidad y transparencia y el de economía y eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.

- Principios contables: el de ejercicio cerrado; el de unidad de caja; el de presupuesto bruto y el de no afectación.

2.1. El principio de competencia⁶⁶⁰.

El principio de competencia reserva al Parlamento la potestad de determinar los gastos de la Administración Pública y fijar las contribuciones e impuestos para el año.

Sin embargo, cabe matizar que los Presupuestos son elaborados por el ejecutivo y el Parlamento es el encargado de evaluarlos, enmendarlos y aprobarlos. Es un principio que concreta el reparto competencial en materia presupuestaria.

Establece la competencia del Parlamento y que éste desarrollará su labor a través de una ley⁶⁶¹. Del mismo modo que para los tributos es necesaria una ley, también el uso de esos ingresos en forma de gasto público debe ser autorizado por una norma del mismo rango.

659 MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso. *Manual de...* op.cit pp.39 y ss.

660 CORCUERA TORRES, Amable. *Los principios presupuestarios*. Universitat Oberta de Catalunya. Recurso on-line. Pp.10-11. En el caso español, arts. 66.2, 133.4 y 141 CE. El origen de este principio, en el caso español, se remonta a la Constitución Española de 1812.

661 Principio de reserva de ley, que será tratado en otro apartado.

A pesar de que este principio pretende servir al poder legislativo en su labor de control sobre la potestad financiera del poder ejecutivo, hoy día el papel que desempeña el Parlamento en materia presupuestaria es muy reducido. Y esta circunstancia afecta a la adecuación de las decisiones de gasto desde una perspectiva de derechos.

En primer lugar, en cuanto a su facultad de examen, la falta de flexibilidad en los plazos y el exceso de burocracia hacen que el texto no llegue a tiempo para un examen riguroso en la mayoría de supuestos. Esta circunstancia añadida a la cantidad inmensa de documentación que ha de revisar, convierte muchas veces la función del poder legislativo en este campo en una mera autorización “*a ciegas*” o convalidación de lo que ha considerado oportuno el poder ejecutivo.

A ello hemos de añadir, en segundo lugar, que los Parlamentos no poseen por lo general personal especializado en la materia, y tampoco disponen de recursos para acudir a profesionales externos. Como consecuencia, la ayuda proviene de los lobbies y los grupos de influencia, que de manera *gratuita* les asesoran.

Así las cosas, el poder legislativo posee normalmente una capacidad limitada de revisión, puesto que cualquier aumento o disminución del gasto debe ser aprobado por el gobierno, y los cambios entre créditos sólo se aceptarán si la enmienda se limita a los que se han autorizado para un Departamento Ministerial.

En tercer lugar, es frecuente que el poder ejecutivo esté investido de un derecho de veto ante las propuestas de aumento de créditos o disminución de ingresos provenientes del poder legislativo. Adicionalmente, suele estar prohibida la posibilidad de utilizar la ley de Presupuestos para crear tributos. Sin embargo, el poder ejecutivo acude a las leyes de acompañamiento que se aprueban de manera ordinaria de forma complementaria a la Ley de Presupuestos. Y la ley de acompañamiento ha acabado por convertirse en el vehículo jurídico que el poder ejecutivo utiliza para todo aquello que en materia tributaria está vetado como contenido material de la Ley de Presupuestos. Una estrategia legal, que aprovecha la literalidad de la prohibición de regularse “*en*” la ley de Presupuestos.

En otro orden de ideas, la no aprobación de los presupuestos en el Parlamento debería entenderse como la falta del apoyo político necesario para seguir gobernando, a modo de una moción de censura tácita. Y por tanto, un mecanismo relevante para comprobar la legitimidad democrática del gobierno en el poder. Sin embargo, la posibilidad de que los presupuestos se

retrasen en su tramitación y la entrada en juego de la institución de la prórroga, permite que este mecanismo no se aplique.

Poseemos normas que informan sobre el proceso que debe seguirse en materia presupuestaria, la forma que ha de revestir, el tiempo y límites a su cuantía. Pero, la ausencia de una regulación jurídica del contenido material de la ley de Presupuestos, de aquello en lo que necesariamente se debe invertir y debe quedar incluido en ella, que podría ser fiscalizado ex ante y ex post, dificulta la labor⁶⁶².

En definitiva, el principio de competencia en el proceso presupuestario atribuye funciones e identifica a los responsables. Sin embargo, a día de hoy, el Parlamento enfrenta vicisitudes en su labor que pueden afectar a los derechos, por dejar en manos del ejecutivo- regido por la celeridad y la inmediatez- un proceso que requiere tiempo y atención.

2.2. El principio de unidad⁶⁶³.

La unidad del presupuesto exige que exista un único documento presupuestario sometido a la aprobación del Parlamento, que incluya todos los ingresos y gastos del sector público estatal.

Este principio se opone a la existencia de presupuestos especiales o extraordinarios, que sustraen a determinados entes públicos de la legalidad presupuestaria. La razón de su vigencia es facilitar el control por parte del Parlamento y que se apruebe un solo presupuesto para el sector público a pesar de que en él se contengan diferentes entes con personalidad jurídica.

El hecho de que las regiones o las corporaciones locales- en un Estado descentralizado- tengan su propio Presupuesto, no vulnera este principio al no impedir el control legislativo siguiendo la figura del presupuesto consolidado.

Tradicionalmente, se relacionaba el principio de unidad con la idea de la personalidad jurídica, un solo presupuesto por cada ente público dotado de personalidad jurídica. En la actualidad, es inaplicable de este modo, pues llevaría a múltiples presupuestos elaborados por todo el conjunto de organismos autónomos y entes existentes fruto de la descentralización funcional en la

662 A pesar de que como veremos, la primacía del pago de la deuda pública sí se ha constituido como principio- en algunos casos incluso constitucionalizados- que rige el contenido.

663 La información subsiguiente, sigue los datos encontrados en CORCUERA TORRES, Amable. *Los principios...* op.cit pp.12 y ss; MARTÍNEZZ GINER, Luis Alfonso. *Manual de...* op.cit pp.41 y ss; SÁNCHEZ REVENGA, Jaime. *Manual de Presupuestos y Gestión Financiera del Sector Público*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, pp.25 y ss. En el caso español, art.134.2 CE.

mayoría de los Estados. Vacuando de contenido el principio de unidad y su objetivo, cual es el de facilitar y garantizar el control de la actividad financiera pública en su conjunto por parte del legislativo.

Como consecuencia de este principio, son de aplicación el principio de la unidad de caja y se exige una única contabilidad. Es decir, es necesario que sólo exista una *caja* en la que todos los fondos públicos confluyan, determinados en una misma moneda o valor y con una contabilidad normalizada. Los fondos pierden su procedencia de este modo y pueden destinarse a cubrir cualquier gasto sin quedar afectos a uno determinado.

La regla de no afectación⁶⁶⁴, relacionada con el principio de unidad de caja determina la prohibición de que un determinado ingreso se destine a cubrir un determinado gasto. Los recursos de las entidades públicas se destinarán a la satisfacción de las obligaciones en su conjunto, salvo que por ley se afecten a determinados fines. Es considerada como una regla que permite al Estado priorizar las necesidades públicas que ha de satisfacer, atendiéndolas con cargo al fondo común de los ingresos públicos. No obstante, si la afectación definiera la actividad financiera, entonces la lógica nos dice que normalmente, cada ente territorial o sector económico o social, buscaría que los ingresos que genera se destinasen a satisfacer sus propias necesidades.

Sin embargo, en algunos Estados se utiliza el conocido como “*earmarking*” de los fondos públicos. Práctica a través de la cual se destinan determinados fondos a un objetivo específico de la política gubernamental⁶⁶⁵, pudiendo ser administrados por el gobierno central o recibirlos directamente la entidad que los ha de aplicar. Una estrategia que permite controlar el uso que se hace de los fondos y que los *marca* con el sello de un determinado objetivo. Además, las llamadas “*rentas de destinación específica*”⁶⁶⁶ o “*rentas atadas*”, constituyen ingresos de los que el Estado no puede disponer libremente porque la ley de Presupuestos o la Norma Fundamental del Estado les ha otorgado un fin específico.

664 En el caso español, art.27.3 de la Ley General Presupuestaria.

665 Con excepciones como en el caso de los tributos medioambientales o de la parte de la recaudación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas destinada a gastos sociales o a confesiones religiosas.

666 Véase TRUJILLO ALFARO, Jorge Luis. *Presupuesto. Una aproximación desde el Gasto Público y la Planeación*, Editorial Universidad del Rosario, Colección Textos de Jurisprudencia, Bogotá (Colombia), 2007.

Un ejemplo serían los gastos blindados en las 11 acciones prioritarias en infancia en los Presupuestos Generales de Perú⁶⁶⁷. Las iniciativas fruto de la acción de la Mesa de Concertación para la Lucha contra la Pobreza, han resultado ser un ejemplo destacable de cómo puede articularse un presupuesto público que pueda usarse como medio para cumplir estos compromisos en términos de infancia. La inclusión en la ley de presupuestos y la ley de equilibrio financiero para el ejercicio fiscal de 2007 de 11 acciones prioritarias en infancia resultó un mecanismo novedoso en la búsqueda de la mejora en la inversión en infancia. Dar prioridad a un sector de la actividad pública, en términos presupuestales, supone que estas acciones prioritarias tendrán partidas protegidas que no pueden reducirse, y que cuando haya más dinero durante el año en forma de créditos suplementarios, de nuevo la prioridad será para estas actividades en la asignación de los recursos. De facto, en la ley de presupuestos de 2007, el artículo 5 dice que no podrán ser objeto de anulaciones presupuestarias, y la ley de equilibrio del mismo año, establece que deben cumplirse las 11 prioridades, teniendo prioridad en ampliaciones presupuestales siguiendo criterios de eficiencia y equidad, en el menor plazo posible. La forma de dar prioridad a estas acciones, será a través de la gestión del presupuesto por resultados, con una programación estratégica, la fijación de metas físicas alineadas con metas económicas y el establecimiento de indicadores de resultado. Asimismo, el art.11 prevé que la mejora de la calidad del gasto comenzará por dichas acciones prioritarias.

Esta herramienta no debe utilizarse a discreción puesto que, de no articularse medidas simples para el trasvase de los fondos y el control de estas operaciones, podrían convertir el Presupuesto en un instrumento demasiado rígido. Lo idóneo sería su uso en aquellas materias y objetivos prioritarios que deberían revisarse periódicamente, quizás en una labor conjunta del poder legislativo y el ejecutivo, que deben perseguir unos objetivos en común. Constituiría una estrategia para facilitar el examen del presupuesto y permitiría contar con una mínima regulación jurídica de los límites en su contenido material, una estrategia oportuna para invertir los recursos desde una perspectiva de derechos que permitiría conectar los recursos con determinados objetivos considerados prioritarios. Entre los que debe ocupar su lugar, la realización de los derechos humanos.

667 Véase: MEF, MIMP, MIDIS, MCLCP, UNICEF. *Gasto Público en las Niñas, Niños y Adolescentes en el Perú. Metodología y seguimiento*. Lima (Perú), septiembre 2014.

2.3. El principio de universalidad⁶⁶⁸

El principio de universalidad, es complementario del principio de unidad y le da un contenido concreto. Su objetivo es también el control del gasto a través de la aprobación del Presupuesto. Es decir, la unidad implica “un único documento” y la universalidad implica que todo ingreso y gasto público debe quedar contenido en ese documento único presupuestario.

Este principio resulta importante si tenemos en cuenta que evita que haya organismos que actúen extrapresupuestariamente o que se autoricen actividades al margen del Presupuesto. Las implicaciones que tiene este principio a la hora de confeccionar el Presupuesto, hace necesario seguir la regla del presupuesto bruto. Con esta regla, se intenta facilitar la tarea de control legislativo del Presupuesto. Porque si se presentara un Presupuesto Neto, el Parlamento no tendría información sobre los ingresos y gastos que han sido compensados o minorados entre ellos⁶⁶⁹. Contrariamente, podría resultar útil contar con ambos documentos para tener toda la información y al mismo tiempo poder ver exactamente cuál es el remanente que queda disponible y la necesidad de realizar algunos ajustes para asegurar la eficacia y la eficiencia en la ejecución.

2.4. El principio de anualidad⁶⁷⁰

El principio de anualidad, responde también a la necesidad de control del legislativo sobre el gobierno en su actividad financiera. Puesto que la autorización que le concede tendrá duración limitada y su actividad estará sometida a una autorización regular.

Ello tiene implicaciones en cuanto a su vigencia pero también en cuanto al periodo de tiempo que se posee para su elaboración, que es limitado y exige muchos trámites. Factor que como ya hemos comentado, dificulta la labor presupuestaria del Parlamento y la posibilidad de que los derechos tengan reflejo presupuestario real.

668 En el caso español, arts. 134.2 CE y 27.4 de la Ley General Presupuestaria “*Los derechos liquidados y las obligaciones reconocidas se aplicarán a los presupuestos por su importe íntegro, sin que puedan atenderse obligaciones mediante minoración de los derechos a liquidar o ya ingresados, salvo que la ley lo autorice de modo expreso...*”.

669 Algunos han criticado la vigencia de este principio, pues entienden que obstaculiza el funcionamiento de los servicios públicos que funcionan según criterios empresariales, según los cuales el excedente o beneficio neto es lo que interesa conocer, y no la cifra global de ingresos o gastos.

670 En el caso español, véanse los arts. 134.2 de la CE y 34.1 de la Ley General Presupuestaria.

La anualidad presupuestaria hace referencia a dos aspectos: en primer lugar, los presupuestos deben aprobarse cada año, por lo tanto, indica el periodo de tiempo en que el presupuesto despliega sus efectos jurídicos. En esta línea, el Parlamento deberá aprobar cada año el Presupuesto para el año siguiente porque se ha considerado que es el periodo de tiempo más idóneo para realizar previsiones de ingresos y gastos y poder controlar su ejecución⁶⁷¹.

En segundo lugar, la especialidad temporal, según la cual el presupuesto deberá elaborarse en un periodo de tiempo determinado, con plazos preclusivos vinculantes tanto para el Gobierno en la elaboración, aprobación y presentación, como para el Parlamento en su examen, enmienda y aprobación- y ser ejecutado dentro del periodo del año-⁶⁷².

Aplicar de una manera estricta este principio, puede resultar problemático para el caso de que al inicio del ejercicio presupuestario no se tenga una Ley de Presupuestos aprobada o en caso de gastos públicos a efectuar por más de un año. A modo de solución, en general, la legislación presupuestaria prevé dos excepciones a la regla de anualidad. A saber: la prórroga⁶⁷³ del presupuesto del ejercicio anterior y los gastos plurianuales.

En el primer caso, la *prórroga* pretende cubrir la situación hipotética de vacío normativo que pudiera producir la no existencia de una Ley de Presupuestos a tiempo, evitando que la actividad económica del Estado se paralice. Es una institución que no posee causas tasadas y de efectos por un plazo indefinido⁶⁷⁴. Si bien resulta más operativa que una prórroga trimestral o por otro lapso de tiempo, no será conveniente si se utiliza para “prorrogar la prórroga” en el tiempo, ya que ello es muestra de la falta de apoyo parlamentario, y de un déficit democrático que debería

671 En España, hubo algunos momentos en la historia en los que los Presupuestos se aprobaban cada dos años.

672 En el caso español, véase el art.49 de la Ley General Presupuestaria. Grosso modo el ciclo presupuestario tendría una primera fase de elaboración que se inicia el 1 de abril de cada año y se extiende hasta el 1 de octubre (6 meses), una segunda fase de aprobación del 1 de octubre al 1 de enero (3 meses), una tercera de ejecución del 1 de enero al 31 de diciembre del año presupuestario (12 meses) y una cuarta fase de control interno y externo del 31 de diciembre al 1 de marzo (15 meses).

673 En el Derecho Comparado europeo: La Ley Fundamental de Bonn (Alemania) establece la necesaria autorización al Gobierno para realizar los gastos imprescindibles por el periodo que dure la prórroga; la Constitución Francesa prevé la puesta en vigor de manera provisional del Proyecto de Presupuesto presentado por el ejecutivo; en la Constitución Italiana se establece que habrá leyes cuatrimestrales de prórroga y en el caso de Reino Unido, se prevé que se destinarán los fondos necesarios durante los cuatro meses posteriores al inicio del año, hasta su aprobación. Véase en MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso. *Manual de...* op.cit pp.80 y ss.

674 En la Constitución Española, a modo de ejemplo, el art.134.3, prevé que “*hasta la aprobación de los nuevos*”. En otros casos y entre otros: en Alemania el Gobierno debe contar con autorización para realizar los gastos que sean imprescindibles; en Francia entra provisionalmente en vigor el Proyecto de Presupuestos presentado y en Italia hay leyes cuatrimestrales de prórroga.

llevar a la convocatoria de elecciones. Es además automática, con lo que no requiere a 1 de enero del año, por ejemplo, nada por parte de ningún poder público⁶⁷⁵.

Desde la perspectiva de su operatividad para la realización de los derechos humanos, si bien es cierto que no resultaría adecuado no contar con un presupuesto; la aplicación de la prórroga tiene efectos cuanto menos cuestionables. En primer lugar, la prórroga implica mantener el mismo nivel de ingresos y gastos que en el periodo anterior. Esta circunstancia supone que cada ente público va a recibir una partida idéntica del presupuesto sin tener en cuenta sus verdaderas necesidades, por defecto o por exceso.

Como consecuencia, si la recaudación proveniente de los tributos es mejor que la del año anterior, no podrá reflejarse en las cuentas y el excedente podrá suponer unos fondos que están fuera de todo control y no pueden usarse por aplicación del principio de universalidad- por el que como veíamos antes, todo ingreso y gasto está previsto en el presupuesto-.

En segundo lugar, los gastos que se programaron para realizar determinada actividad o desarrollar una competencia específica que ya se han realizado, no se prorrogan. Y aunque es positivo, los fondos correspondientes a estos gastos no se reasignan. Y el gobierno, de nuevo, posee cierta libertad para realizar modificaciones tributarias a través de la vía de los decretos de medidas urgentes.

En el segundo caso, los *gastos plurianuales*, son gastos que se desarrollan a través de varios ejercicios presupuestarios, conocidos como *compromisos de gasto para ejercicios futuros*⁶⁷⁶. En éstos, hay dos posibilidades: los de duración indefinida, sobre los que se conoce el importe anual pero no el número de anualidades – el caso de servicios etc.- y los de duración e importe determinados. El mantenimiento de este tipo de gastos, sin embargo, debe ser ratificado anualmente por la ley de Presupuestos⁶⁷⁷. Resulta positivo contar con una institución como ésta, puesto que las inversiones rara vez culminan en el año económico presente, y necesitan una programación y planificación plurianual. Tener en cuenta un horizonte temporal más amplio

675 Será común, sin embargo, que el Gobierno apruebe un Decreto-Ley, no para autorizar esa prórroga sino para establecer normas complementarias hasta que entren en vigor los nuevos Presupuestos.

676 En el caso español, véanse los arts.47 y 48 de la Ley General Presupuestaria.

677 Pudiendo darse la circunstancia en la que por incumplir el compromiso de gasto, se tuviese que indemnizar a la otra parte contratante.

también coadyuva a una mejor programación del gasto a realizar, atendidas las necesidades reales que, rara vez se limitan a un año.

Programar las inversiones atendida la consecución de determinados resultados con un horizonte plurianual⁶⁷⁸, de usarse correctamente podría ser una herramienta útil para los derechos humanos, coadyuvaría a la sostenibilidad del gasto público en determinadas cuestiones y evitaría que los cambios en el gobierno supusieran cambios en las prioridades sociales en atención al gobierno de turno. Sin embargo, el corto plazo, la búsqueda de la inmediatez en los resultados y los continuos cambios parecen ser la práctica más habitual. Dar cumplimiento a sus obligaciones en materia de derechos humanos, no es una opción política, es una obligación jurídica.

2.5. El principio de especialidad.

En el Derecho presupuestario clásico, en el que el poder legislativo tenía primacía en el proceso, la autorización legislativa para usar los créditos presupuestarios quedaba condicionada por una serie de reglas que trataban de limitar la disponibilidad de los recursos públicos. Estas reglas definen la especialidad.

Siguiendo el principio de especialidad, el crédito presupuestario queda determinado cualitativa, cuantitativa y temporalmente. Estos tres limitantes, son reflejo de los efectos jurídicos del gasto público autorizado, y vinculan y hacen responsables a los entes públicos encargados de la ejecución del gasto.

2.5.1. La especialidad cualitativa⁶⁷⁹.

Los créditos para gastos deben destinarse en exclusiva a la finalidad específica para la que han sido autorizados. Ello trae como consecuencia que la autorización presupuestaria deba realizarse con el suficiente nivel de desglose indicando las líneas o finalidades concretas de ese gasto. Y proscribiremos créditos presupuestarios que sean globales o genéricos, que pudiera utilizar la Administración arbitrariamente, a través de la fijación de un único límite cuantitativo. Este

678 Hoy día, la práctica habitual de los Estados ha sido acompañar los distintos presupuestos por programas-programas que suelen ser idénticos al menos en su denominación- con una memoria de objetivos que repite casi literalmente el contenido de la del año anterior. Resulta relevante, puesto que a pesar de la reiteración, los efectos de la política fiscal son distintos cada año.

679 En el caso español, véase el art.42 de la Ley General Tributaria.

principio está relacionado con el principio de especificidad, por el que todo gasto debe estar perfectamente identificado.

Cada ente público puede decidir el nivel de desagregación que quiere darle a la inversión. Y la eficacia de la especialidad cualitativa queda condicionada por el nivel de vinculación de los créditos presupuestarios. Esto es, la clasificación económica de los créditos presupuestarios, distingue entre: capítulo, artículo, concepto y subconcepto. Cuanto más bajo sea el nivel de vinculación, más estaremos garantizando la legalidad presupuestaria.

En un ejemplo sencillo: si determinada partida presupuestaria se prevé para la inversión en educación y la vinculación se prevé a nivel de capítulo, los recursos podrían dedicarse a otros artículos, conceptos y subconceptos que podrían no ser prioritarios o no serlo en comparación con la inversión efectivamente programada. Sin embargo, si la vinculación se prevé a nivel de concepto entonces sólo podrían efectuarse modificaciones a nivel de subconcepto.

Las cantidades especificadas por debajo del nivel de vinculación, poseen una función informativa de la naturaleza del gasto que se ha autorizado, pudiendo ser rebasadas siempre si sumados todos los gastos se respeta la cuantía total del nivel de vinculación previsto legalmente⁶⁸⁰.

Desde una perspectiva de derechos humanos, la clase de presupuesto utilizado será determinante, puesto que un presupuesto por resultados exige una mayor concreción y especificación en los créditos presupuestarios. Para poder alcanzar este nivel de información, sin embargo, sería necesaria una excelente programación llevada a cabo por personal capacitado. A mayor concreción o desagregación, mayor control en la ejecución.

Sin embargo, cabe decir que la posibilidad de realizar este tipo de trasvases entre ítems del presupuesto no es negativa porque aporta mayor flexibilidad al presupuesto y evita que se destinen recursos a una cuestión determinada que no los necesita en toda la cuantía. Evita, por tanto, que queden recursos disponibles que no se utilizan efectivamente o que para contar con ellos en el periodo siguiente se invierten en cuestiones poco prioritarias o no muy meditadas.

680 La excepción a esta regla la constituye la transferencia de créditos, que es una de las posibles modificaciones presupuestarias previstas.

Pero como todo mecanismo que pudiera dotar de mayor flexibilidad al presupuesto, esta herramienta que permite el trasvase exige en su aplicación un control exhaustivo para medir la legalidad, la oportunidad, la eficacia y la eficiencia de dichas modificaciones coyunturales.

2.5.2. La especialidad cuantitativa⁶⁸¹.

Esta regla implica la vinculación respecto al *quantum* o la cantidad de dinero disponible para realizar el gasto público de la Administración. De manera que el crédito para los gastos es limitativo y queda prohibido adquirir compromisos de gasto u obligaciones por encima del nivel del importe de los créditos autorizados. Serán nulos de pleno derecho aquellos actos administrativos o disposiciones generales de rango inferior que lo contravengan⁶⁸².

¿Es la obligación de invertir en los derechos humanos una obligación jurídica o voluntaria?

¿Las obligaciones emanadas de un tratado de derechos humanos son jurídicas o voluntarias?

La calificación de jurídica o voluntaria de las obligaciones en materia de derechos humanos, resulta importante para nuestra tarea. Sintéticamente, las obligaciones jurídicas nacen siempre de manera válida exista o no crédito suficiente. En este último caso, si no hay recursos, se vería afectada la exigibilidad de la obligación pero no afectaría a su validez. Por su parte, las obligaciones voluntarias son aquellas que sí requieren la existencia de crédito como condición para su validez.

En las obligaciones de derechos humanos, no podemos entender que por no haberse consignado en el Presupuesto las cantidades necesarias para su implementación dejen de ser obligaciones válidas. Por lo que sólo afectaría a su exigibilidad. Por cuanto, atendida su definición estricta parecen obligaciones jurídicas. Eso sí, obligaciones que ab initio fueron voluntariamente adquiridas y que requieren del consentimiento en obligarse para ser vinculantes⁶⁸³. Precisamente el acto de la ratificación de los tratados de derechos humanos convierte la

681 En el caso español, véase el art.46 de la Ley General Presupuestaria.

682 En el caso español, la excepción la constituyen los créditos ampliables.

683 Véase a modo de ejemplo, el art.43 de la Convención de las Naciones Unidas sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad titulado “*consentimiento en obligarse*”, cuando establece: “*La presente Convención está sujeta a la ratificación de los Estados...*”. De hecho, la palabra tratado etimológicamente significa acuerdo, y los acuerdos nunca pueden ser impuestos porque entonces pierden su naturaleza de tales.

obligación en jurídica al pasar a formar parte⁶⁸⁴ del entramado jurídico que define y somete la actuación de los poderes públicos, también en el ámbito presupuestario.

En consecuencia, desde una perspectiva de derechos, la inversión en los derechos es una obligación jurídica y el Estado debe encontrar los recursos para sufragarla aunque no se hayan previsto en el Presupuesto en un primer momento. Sin embargo, de no tener una previsión presupuestaria, aunque seguirían siendo obligaciones válidas pero afectaría a la eficacia en su implementación, la mejor de las situaciones sería aquella en la que el Estado se replantea sus objetivos prioritarios. En un ejemplo, si el presupuesto nacional se articula por resultados, la situación en la que no se ha previsto la cobertura de la educación primaria universal de una región de ese país, podría llevar al Estado a trasvasar recursos desde una partida dedicada a homogeneizar los bancos que hay en las calles de todo el país a este objetivo prioritario.

En definitiva, la obligación de invertir en los derechos seguiría siendo exigible pero no obligaría al Estado a violar los principios presupuestarios sino que, éste debería replantear sus prioridades en la inversión de recursos y trasvasar los necesarios o articular medidas que lo compensen. Como ya se dijo en otro apartado de esta tesis, cuando un Estado no hace todo lo necesario y adecuado para cumplir con sus obligaciones de derechos humanos, debe argumentar por qué no lo hace. En caso contrario, estará trasgrediendo abiertamente dichas obligaciones y deberá repararlo.

2.5.3. La especialidad temporal⁶⁸⁵.

Esta regla fija el periodo en que la especialidad cualitativa y la cuantitativa han de realizarse, respetando lo autorizado para realizar el gasto público. Es la concreción, dentro del momento de ejecución del Presupuesto, del principio de anualidad.

La consecuencia de aplicarlo es la anulación de los remanentes al final del ejercicio, esto es, de los créditos presupuestarios que no se han empleado en su totalidad. Bien porque no se han utilizado en parte porque no ha habido un acto de reconocimiento de la obligación en ese ejercicio presupuestario.

684 De la manera prevista en la legislación nacional, sea monista o dualista el Estado en cuestión.

685 En el caso español, véase el art.49 de la Ley General Presupuestaria.

Los créditos que en el último día del ejercicio presupuestario no están afectos al cumplimiento de ninguna obligación ya reconocida, quedan anulados de pleno derecho aunque pueden incorporarse al ejercicio siguiente-⁶⁸⁶.

El problema lo encontramos cuando el total de la partida asignada ha de justificarse, porque en caso contrario, al año siguiente se dejaría de percibir el monto no gastado⁶⁸⁷. Esta situación es problemática e ineficiente para los que se ven obligados a incurrir en gastos innecesarios para no perder la asignación al año siguiente.

Desde una perspectiva de derechos humanos, la aplicación estricta de este principio podría resultar problemática puesto que la realidad de los derechos no es una cuestión anual. Se trata de una cuestión permanente que para dar cumplimiento a las obligaciones del Estado en materia de derechos humanos, obligaría a que se planificara acudiendo a figuras como los gastos blindados o plurianuales. De manera que la inversión en los derechos dejara de ser una cuestión anual que puede considerarse menos necesaria atendida la coyuntura económica y política del momento. Siendo la inversión en los derechos, una posible excepción a la aplicación de este principio.

2.6. El principio de legalidad presupuestaria⁶⁸⁸.

Como respuesta a la necesidad de controlar la actividad financiera, y repartir la competencia entre el Gobierno y el poder legislativo en materia presupuestaria, el Presupuesto deberá quedar contenido siempre en una ley. La justificación de esta reserva de ley la encontramos en la importancia que poseen las decisiones adoptadas sobre ingresos y gastos públicos, por lo que se requiere la forma normativa de mayor rango jerárquico y que emane del órgano de máxima representación de la ciudadanía⁶⁸⁹. De esta manera, el principio de legalidad posee una dimensión doble: normativa, porque la regulación ha de ser mediante ley, y aplicativa, porque somete la actividad financiera a un control de ajuste a la legalidad.

686 En el caso español, véase el art.49.2 de la Ley General Presupuestaria. Las excepciones más relevantes a este principio, son las incorporaciones de remanentes y los créditos plurianuales. Regulados en los arts.58 y 47 de la Ley General Presupuestaria, respectivamente.

687 Y sabemos que el presupuesto tiende a ser inercial además.

688 También conocido como principio de *juridicidad* o de competencia-no lo usamos para no confundir al lector con otro de los principios, de mismo nombre-. En el caso español, véanse los arts.66.2 y 134.1 de la Constitución Española.

689 CORCUERA RAMOS, Amable. *Actividad financiera y...*op.cit pp.23-24.

El hecho de que la aprobación del Presupuesto y la potestad legislativa aparezcan tratadas de manera separada, ha llevado a parte de la doctrina a replantearse la naturaleza jurídica de la Ley de Presupuestos. Formalmente- al emanar del Parlamento- y materialmente- con contenido de norma jurídica vinculante-. Sin embargo, la ley de Presupuestos, es considerada hoy como una ley cualquiera, a pesar de que posee algunas especialidades en su contenido y en el procedimiento para ser tramitada⁶⁹⁰:

1. La elaboración y presentación del proyecto de ley corresponde en exclusiva al Gobierno. Esto es como decir que el único con *iniciativa legislativa presupuestaria* es el poder ejecutivo.
2. El derecho de examen y enmienda por el Parlamento posee limitaciones, puesto que para llevar a cabo determinadas enmiendas, necesitará la autorización del Gobierno.
3. La aprobación es una función exclusiva del Parlamento.
4. La ley de Presupuestos tiene un contenido formal que la Constitución define.
5. El poder legislativo ejerce una función distinta a la de innovar el ordenamiento jurídico, puesto que crea una norma formalmente, pero materialmente- por lo general- se limita a aprobarla.

Desde una perspectiva de derechos humanos, cabe decir que la Ley de Presupuestos no es la única ley que genera gastos, es obvio que pueden existir otras *leyes de gasto* que hagan que los poderes públicos incurran en costes para aplicarlas. En ocasiones el Presupuesto incluirá gastos que estas leyes preveían con anterioridad como manera de sistematizarlos todos.

A modo de ejemplo, en el asunto de José Luis Correa Condori ante el Tribunal Constitucional de Perú de 5 de octubre de 2004⁶⁹¹, el derecho a la vida y la protección de la salud de un paciente de SIDA se consideraban potencialmente vulnerados. El argumento era que le había sido recetado un medicamento que no se correspondía con el tratamiento integral de la enfermedad y el demandante no poseía recursos económicos para costeárselo él. El Estado consideró que no existía tal violación porque a pesar de que los derechos fundamentales son de observancia

690 Como hemos afirmado en otros apartados, estas especialidades pueden no darse o no ser aplicables a todos los casos. Sin embargo, constituyen la regla general.

691 <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02016-2004-AA.html> u.v. 17/5/2017.

obligatoria no obligan al Estado a facilitar medicamentos gratuitos a nadie y no estaba previsto en su Ley de Presupuestos este gasto⁶⁹². Sin embargo, la ley que regula el Plan Nacional de Lucha contra el SIDA reconoce el derecho a la atención integral de toda persona. Y como decíamos en el párrafo anterior, a pesar de no ser la Ley de Presupuestos, la implementación de este plan también genera unos gastos que deberán ser asumidos.

El Tribunal consideró que el recurso al principio de legalidad para considerar que no pueden ejecutarse gastos no aprobados en la Ley de Presupuestos no tiene fuerza suficiente para permitir la vulneración de derechos. Esto es como decir que el principio de legalidad no puede obstaculizar un gasto legítimo en que deba incurrirse. En cualquier caso, porque la alternativa no necesariamente implicará mayores recursos, sino que puede simplemente suponer que los recursos existentes se destinen de manera prioritaria a situaciones que revisten mayor urgencia. Porque el demandante no posee los recursos para costeárselo él mismo, de modo que la negativa del Estado le condena a morir y porque no es una cuestión de preservar la salud de un individuo tan sólo, el SIDA, es una enfermedad que reviste las características de una pandemia, por cuanto la inversión en su prevención o en su tratamiento para evitar contagios debería ser una de las prioridades en materia sanitaria de un Estado que sí está obligado a garantizar la salud de todos. Y de hecho, garantizarla previene otros gastos que podrían darse en un futuro y permite que la persona afectada pueda seguir aportando a la sociedad de la que es parte.

La recaudación de un Estado, no puede entenderse como un fin en sí misma, sino como un medio para lograr determinados objetivos entre los que se encuentra brindar la mayor atención a los derechos del ciudadano. Y como consecuencia, no resulta válido el argumento estatal de no poder atender a lo solicitado porque se trataba de un gasto que no estaba presupuestado. Por todo ello, el Tribunal exhortó a los poderes públicos a cumplir con una inversión considerada como prioritaria. Porque si bien es cierto que el derecho a la salud, como derecho de segunda generación exige una implementación progresiva y depende de los medios, en ningún caso puede suponer una inacción prolongada en el tiempo y no puede quedar vaciado de contenido.

692 Esta cuestión guarda relación con el principio de especialidad cuantitativa antes referido.

2.7. El principio de publicidad y el principio de transparencia presupuestaria⁶⁹³.

Los gastos en que incurre un Estado, son cubiertos generalmente con recursos que provienen de las exacciones tributarias. En consecuencia, toda la actividad de formulación, aprobación y gestión debe ser pública. Y por tanto, el principio de publicidad presupuestaria no sólo obliga a que el presupuesto como documento que culmina todo un proceso de programación complejo se haga público, sino que todo el ciclo presupuestario desde un inicio debe hacerse público.

Este principio, se encuentra directamente relacionado con el principio de transparencia, según el cual los Presupuestos deben contener información suficiente y adecuada para permitir su fiscalización.

El principio de transparencia, es sin duda reflejo de la necesidad de control sobre la actividad financiera pública. Y en la sociedad de la información en la que vivimos, la necesidad de transparencia aparece cuando el ciudadano ha perdido la confianza en el gestor público, y pasa a necesitar controlar todo lo que hace⁶⁹⁴.

Desde una perspectiva de derechos humanos, debemos considerar dos derechos que están intrínsecamente relacionados con el proceso presupuestario y que pueden quedar condicionados por el menor o mayor grado de aplicación de este principio: el derecho a la información y el derecho a la participación.

En todo Estado democrático, se debe tender también hacia una democracia social y económica que permite a todos los ciudadanos contar con las condiciones socio-económicas que requieren para ejercer sus derechos, desarrollando una política efectiva para reducir las diferencias que son ilegítimas⁶⁹⁵.

693 En el caso español, véase el art.5 del Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria. Nada que ver tienen estos principios con la publicidad y la transparencia que se exigían en Atenas a todo el que manejara fondos públicos. En aquella época, la Hacienda, como aprobación por la Asamblea de los ingresos y gastos, se inscribía en tablas de piedra para su “indeleble memoria” y se pedía responsabilidad por ello, habiendo de presentarse en los treinta días posteriores a cesar o perder un cargo ante un tribunal especial que juzgara su actuación. Esto es, publicidad, registro y responsabilidad. En el caso de Roma, el fraude al Erario, llegó a ser considerado en algunos casos como un delito de traición. Véase GARCÍA-TREVIJANO FOS, J.A. “La nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas”, *RAP*, nº12, 1953, pp.239-240.

694 Véase BYUNG-CHUL, HAN. *La sociedad de la transparencia*, Herder, 2013. A pesar de que existen países en que la transparencia no haya sido una reivindicación en el sentido considerado, y tampoco en aquellos que primero contaron con ella- porque lo hicieron desde el principio por ser democracias avanzadas-; en la actualidad, la mayoría de los Estados que se han vuelto más “transparentes” lo han hecho por lo comentado.

695 PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber constitucional de contribuir al...* op.cit pp.104 y ss. La Declaración Universal de los derechos humanos lo considera en el art.28 al establecer: “*Toda persona tiene derecho a que se*

En este momento, la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se ha convertido en condicionante para la pervivencia de los Estados tal y cómo los conocemos, proveedores de bienes y servicios necesarios para preservar la dignidad del ciudadano. Al mismo tiempo, la legitimidad de las exacciones tributarias se cuestiona constantemente porque las reformas que se han implementado están socavando la capacidad económica del ciudadano que tiene menos y porque no se visualiza en qué se invierte ese dinero a posteriori.⁶⁹⁶

En consecuencia, la publicidad sobre el proceso que convierte las normas de derechos humanos en el derecho a tener un maestro preparado o en el derecho a contar con una medicina que se necesita etc., resulta imprescindible también para preservar la legitimidad de las políticas tributarias y su posterior inversión por los poderes públicos.

La ciudadanía reclama publicidad y transparencia, necesita conocer todo de antemano y no tan sólo el presupuesto anual al final. También tiene derecho a conocer, atendidas determinadas opciones de gasto, cuál se ha escogido y por qué etc. Pero el derecho a la información requiere el concurso con el de la participación, y esto supone que no sólo debe hacerse accesible esa información sino que el ciudadano debe poderla entender para poder participar de forma oportuna y adecuada. De nuevo, el uso de un presupuesto que se organizara atendidos objetivos específicos, permitiría su mayor comprensión por parte del ciudadano.

Aunque es cierto que el principio de publicidad comprende la obligación de hacer pública la información presupuestaria y la necesidad de que esa información sea comprensible por el ciudadano, pocos Estados la cumplen. Sin embargo, algunos Estados poseen un presupuesto adaptado a la ciudadanía e incluso formulan uno específico para los niños.

El grado de información y participación no debe cuestionarse tan sólo desde la perspectiva del ciudadano, puesto que también debe estar bien informado el poder legislativo con datos suficientes, a tiempo, razonados y comprensibles.

Pero, sin duda la publicidad es también condición de validez para las normas. Y el problema reside en que los presupuestos no se publican de manera íntegra. En ocasiones ni siquiera en el

establezca un orden social e internacional en el que los derechos y libertades proclamados en esta Declaración se hagan plenamente efectivos.”

696 La relación entre el nivel de impuestos y la disponibilidad y calidad de los servicios públicos es directa. En países como el Líbano, los ciudadanos pagan muy pocos impuestos. Pero, los sistemas públicos de educación o salud son deficientes en calidad y en disponibilidad (sin entrar en la diversidad de confesiones religiosas existentes que requeriría un sistema aconfesional que permitiese la impartición de clases de cada confesión respetando la diversidad). Y no se cuenta con corriente eléctrica durante todo el día.

nivel del crédito vinculante por lo que, la seguridad jurídica también se ve lesionada. ¿Qué seguridad puede haber respecto al destino de las inversiones si se omite información? ¿Afecta la falta de publicidad de parte del Presupuesto a la posibilidad de exigir responsabilidades a posteriori⁶⁹⁷? ¿Es obligatoria la parte no publicada⁶⁹⁸? Los créditos al completo son conocidos por los responsables a través de documentos y publicaciones de la Administración que no llegan al ciudadano⁶⁹⁹.

Así las cosas, una ley de Presupuestos debe servir para fortalecer la seguridad jurídica que el ordenamiento jurídico garantiza. Y la seguridad jurídica exige que “*se cumplan escrupulosamente los trámites del proceso normativo, respetando las garantías establecidas en cada uno de ellos. No cabe ni eliminar fases ni acortar plazos de la discusión parlamentaria, así como tampoco presionar psicológicamente a diputados y senadores. La Ley de Presupuestos ha de aprobarse, como regla general, en una fecha fija del año, mientras que las otras Leyes se debaten en las Cortes, o pueden debatirse, durante largo tiempo de examen y enmiendas, recibiendo su elaboración un tratamiento racionalizado, metódico, desprovisto de agobios*”⁷⁰⁰.

En un caso resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de Argentina el 26 de marzo de 2014⁷⁰¹, el Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento (CIPPEC) solicitó información que le fue denegada, al Ministerio de Desarrollo Social sobre las transferencias realizadas al sector privado sobre “ayuda social a las personas” y transferencias a otras instituciones culturales y sociales sin fines de lucro durante el periodo 2006-2007. La Corte consideró que en aplicación del principio de publicidad y del derecho a la información ciudadana, la información presupuestaria no pertenece al Estado sino al pueblo y “*en consecuencia, la sola condición de integrante de la comunidad resulta suficiente para justificar la solicitud*”. El acceso a la información pretende ayudar a que la sociedad pueda ejercer de manera eficaz su derecho a saber. Por lo que la información debe ser suministrada sin necesidad de la

697 La ley infringida supuestamente, no ha sido publicada de manera completa.

698 Algunos responsables de los poderes públicos, consideran que la razón es la mayor celeridad, y que el que debe aplicar esos créditos sí conoce toda la información. Pero, obviamente la publicidad no consiste en eso y la seguridad jurídica también se viola. Para algunos autores como CORCUERA TORRES, no es habitual que se publiquen íntegramente, pero no hay un boletín oficial que pueda soportar una publicación tan extensa. Véase en: CORCUERA RAMOS, Amable. *Actividad financiera y...* op.cit.

699 MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso. *Manual de Derecho Presupuestario y de...* op.cit p.79.

700 Voto particular a la Sentencia del Tribunal Constitucional español 32/2000 de...op.cit.

701 Caso CIPPEC c/EN-M dto.1172/03 s/amparo ley 16.986 (C.830.XLVI) Disponible en: http://www.oas.org/es/sla/ddi/docs/acceso_informacion_base_de_jurisprudencia_pais_A_1.pdf u.v. 10/2/2019.

acreditación de un interés legítimo ni exposición de motivos, salvo casos justificados excepcionales.

Resulta indiscutible para la Corte que para asegurar la publicidad en la actuación de los poderes públicos y garantizar el derecho a la información, *“la publicidad debe atravesar todas las etapas del accionar público y decantar desde la norma general a todo lo que hace a su instrumentación particular ya que solo así es posible prevenir en forma efectiva la configuración de nichos de impunidad”*. En el caso que estudia la Corte, prevalece el principio de la máxima divulgación de la información pública. De modo que la negativa del Estado a facilitar la información solicitada por CIPPEC, es un acto ilegal porque no hay razón prevista legalmente que le permita hacerlo. Y es además irrazonable porque no satisface ningún imperativo de interés público el hecho de no facilitarla, atentando contra los valores democráticos. Por cuanto procede que se le facilite.

La sociedad debe ser consciente de la relevancia que posee el Presupuesto. En esta tarea, el papel que poseen los medios de comunicación es muy relevante. Al final, si las personas tienen dificultad para acceder a determinada información y cuando acceden tienen dificultad para entender lo que quieren decir los códigos presupuestarios, acaban por acudir a los medios.

El problema es que también los medios de comunicación⁷⁰² deberían estar capacitados en materia de derechos humanos y abandonar su persistencia en mostrar el Presupuesto y la inversión pública como algo malo. Es cierto que su obligación es dar noticia también de la evasión fiscal, la corrupción o la mala gestión de los recursos, pero también de las actuaciones públicas que usando recursos públicos permiten avanzar en los derechos. El recurso a utilizar carteles cuando se hace alguna obra pública o se instala un nuevo servicio, en los que se informa sobre la cifra de la inversión pública podría servir, pero debería destacar de donde vienen los recursos también para ofrecer una imagen más completa al ciudadano.

Los medios de comunicación tienen un papel imprescindible en la formación de la conciencia colectiva de un Estado, su información llega de manera masiva a la ciudadanía y es el canal más importante para que la información presupuestaria no se haga pública únicamente en un pequeño grupo de sabios. Además, posee una capacidad de presión respecto al ciudadano y también respecto a los poderes públicos- a los que la ciudadanía, con la información que recibe,

702 Véase el párrafo 16 de la Observación General No.19 sobre la elaboración de presupuestos públicos para hacer efectivos los derechos del niño (art.4), CRC/C/GC/19 de 21 de julio de 2016.

decide premiar o sancionar por sus errores o aciertos en la inversión pública- que debe ser tomada en serio.

La sociedad ha perdido la confianza que tenía depositada en los poderes públicos, porque una manera de promover los derechos es ser transparente en la gestión de los recursos también y tener un adecuado control de los riesgos que se corren. Existe cierto paralelismo entre el control a las empresas y el control de la actividad pública. Ambas cuentan con accionistas estables- en el segundo caso los ciudadanos- y resulta imprescindible evitar los efectos perjudiciales o los conflictos de intereses con los propietarios de los recursos⁷⁰³.

Desde una perspectiva de derechos humanos y siguiendo la Observación General nº19 del Comité de los Derechos del Niño⁷⁰⁴, la transparencia implica que los Estados Parte deben establecer y mantener unos sistemas y prácticas de gestión de las finanzas públicas que estén abiertos a examen, así como información sobre los recursos públicos a la que se pueda acceder libremente cuando convenga. En su aplicación conjunta con el resto de principios presupuestarios, la eficiencia se vería condicionada por la transparencia puesto que a mayor publicidad y claridad en la información presupuestaria, menor corrupción o mala gestión. Y la mayor dificultad para gestionar libremente los recursos y sin control- dada la opacidad del procedimiento- aumenta los recursos disponibles para invertir. Adicionalmente, la transparencia es vital para asegurar el derecho a la participación de los ciudadanos de manera significativa, para lo que se les tiene que mantener informados- en formatos accesibles a todos ellos- y debe invertirse asimismo en cauces de participación.

2.8. El principio de exactitud y el de anticipación.

El principio de exactitud exige que se eliminen los créditos que se establezcan de manera global o no puedan determinarse de una manera clara en su contenido, así como aquellos en que hay “*demasiado detalle*”⁷⁰⁵. Esto implica, una clasificación adecuada del gasto que facilite la comprensión del Presupuesto. De aplicarse estrictamente este principio, deberían eliminarse la

703 AYLLÓN MANSO, José Luis. *La importancia de la información económico financiera en las Administraciones Públicas en el marco de la Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno*, Intervención General de la Administración del Estado, Madrid, 17 de febrero de 2014. Disponible en: <http://www.pap.hacienda.gob.es/sitios/140aniversario/Documents/CONFERENCIAInformacionEconomicaAAPPLeyTransparencia.pdf> u.v. 10/12/2018.

704 Observación General No.19 sobre la elaboración de...op.cit párr. 62.

705 El principio se define así, aunque el exceso de detalle si le otorga mayor precisión a los créditos no creemos que deba ser condición para eliminarse.

práctica totalidad de los créditos. Para ser *exactos*, deberían contar con un tope en la cuantía y un límite temporal para ser aplicados, así como con una previsión de los objetivos perseguidos y de los gastos predecibles y que se pueden controlar y de los que no.

De hecho- y siguiendo la hipótesis planteada en el principio anterior-, si la exactitud y la publicidad son condición para la eficacia jurídica de los créditos, cabe plantearse si resultan vinculantes unos créditos que no se dan a conocer con el grado de especificación requerido por la ley. Si la respuesta es un no, entonces nos encontraríamos ante el problema de que todas las leyes presupuestarias en las que esta circunstancia se da carecen de eficacia⁷⁰⁶.

En segundo lugar, el principio de anticipación implica que los Presupuestos deben aprobarse con la suficiente antelación al inicio del periodo de su vigencia⁷⁰⁷. La vigencia de este principio exigiría articular un procedimiento menos burocratizado y más controlado. Y cómo ya hemos apuntado en otro apartado, la propia legislación financiera prevé excepciones a esta regla, como es el caso de la prórroga. Y la previsión de excepciones a una regla, acaba por restarle eficacia.

Desde una perspectiva de derechos humanos, el recurso legal a la institución de la prórroga atenta contra esta anticipación y no permite articular un presupuesto que realmente refleje las necesidades en la sociedad. Porque precisamente el principio de anualidad o pluri anualidad exige que lo que constituye la *cosa pública* se replantee como mínimo cada año. No obstante, la articulación de un sistema más ágil para armar el presupuesto y permitir la anticipación, no puede obstaculizar la labor del Parlamento puesto que debe contar con el tiempo y los medios necesarios para poder tener una participación significativa y adecuada en el ciclo presupuestario. Circunstancia que de ser respetada también permitiría fijar inversiones más exactas.

706 MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso. *Manual de Derecho Presupuestario...* op.cit p.79. Un ejemplo de lo descrito lo encontramos en España, con la STC 3/2003 de 16 de enero sobre la Ley 1/2002 de la Comunidad Autónoma de Euskadi. El supuesto era una ley que en materia presupuestaria no publicaba las cifras ni siquiera globales de los créditos que se habían aprobado. El Tribunal Constitucional declara que vulnera la seguridad jurídica y la publicidad que garantiza la Constitución. Y además, un vicio tal no quedaría subsanado a su parecer porque quién ha de aplicar la norma los conozcan por completo. Porque como toda norma de carácter general, dirigida a los ciudadanos, debe poderse conocer por entero por éstos.

707 En el caso español, el artículo 134 de la CE, prevé que el Gobierno debe presentar ante el Congreso los Presupuestos Generales del Estado al menos tres meses antes de que expiren los del año anterior.

2.9. El principio del gasto público mínimo.

El gasto público sólo puede referirse a aquellos bienes o servicios que no pueden prestarse por el sector privado. Estos desembolsos públicos eran históricamente considerados un mal necesario, con lo que intentaban reducirse al mínimo. Se consideraba que el sector público era ineficaz para crear riqueza y despilfarrador de los recursos.

En este principio encontramos la disyuntiva histórica entre la prestación pública o privada de los servicios. Cabe decir, que la menor o mayor intervención del Estado en la vida de los ciudadanos y el funcionamiento de la sociedad va a depender del sistema estatal de organización escogido en cada caso. Sin embargo, cuando hablamos de que el Estado está obligado a invertir en la realización de los derechos y por tanto a garantizar que los bienes y servicios públicos necesarios estén disponibles, sean de calidad y accesibles económicamente; no negamos que puede usar distintas fórmulas para hacerlo que pueden incluir una gestión mixta de la prestación⁷⁰⁸.

Desde una perspectiva de derechos humanos, existe evidencia de que la inversión en derechos humanos no sólo es jurídicamente obligatoria sino que además es económicamente rentable. Invertir en los ciudadanos, en su educación, su salud etc. les hace capaces de ser autónomos, de aportar y participar más en sociedad y menos propensos a necesitar ayudas provenientes del Estado a la larga. La inversión en los derechos, sin exponer gravemente la gestión eficiente de los recursos y siempre acorde con su factibilidad económica, puede ser una estrategia positiva para lograr la sostenibilidad de los sistemas públicos de servicios.

Como ejemplos:

a) El coste de una hospitalización por una infección neumocócica- infección que se contrae por una bacteria que puede causar desde una simple otitis a una meningitis o una neumonía- es de más de 4.000 euros de promedio. Cantidad a la que se deben sumar los costes indirectos que derivan de posibles bajas laborales, el tiempo de cuidado del enfermo-normalmente a cargo de un familiar que suele ser del sexo femenino-. Frente a los 70 euros que cuesta la vacuna. Por lo

708 En cualquier caso, de ser prestado por el sector privado, los poderes públicos no pueden desentenderse pues continúan siendo los responsables primarios del cumplimiento de las obligaciones de derechos humanos, y poseen una responsabilidad in vigilando.

que, por cada euro invertido en vacunas por ejemplo, se ahorran entre 4 o 5 euros en costes directos⁷⁰⁹.

b) Por cada euro invertido en bibliotecas públicas, universitarias y científicas, hay un retorno de unos 3 euros por euro invertido. Sumado a que generan un gasto aproximado de unos 1.300 millones de euros en los comercios próximos⁷¹⁰.

c) Por cada euro invertido en actividades deportivas, se ahorran hasta 6 euros en salud por euro invertido. Atendido que el sedentarismo actual es la nueva enfermedad crónica asociada a la obesidad⁷¹¹, produciendo hipertensión, diabetes y enfermedades cardiovasculares⁷¹².

d) Por cada euro invertido en educación, hay un beneficio de unos 4 euros⁷¹³.

De manera que el principio del gasto público mínimo, que invita a la gestión pública de los asuntos en el menor nivel posible, podría reinterpretarse no como un límite sino como un punto de partida. El gasto público mínimo podría considerarse entonces como la inversión que necesariamente el Estado ha de realizar para garantizar la procura existencial y el contenido esencial de los derechos de los ciudadanos en igualdad de condiciones y oportunidades, y que debe ser aquella que combine de la mejor manera los recursos que se necesitan para satisfacer las necesidades. En una época de falta de recursos, ello no puede suponer que se considere que se cumple el principio de gasto mínimo sin tener en cuenta la eficacia de esa inversión en la sociedad. Por tanto, si se desea que sea mínimo, tendrá que ser el mínimo indispensable y necesario para cumplir con el objetivo marcado. No el mínimo como el menor de los gastos posibles sino también como el necesario.

Los derechos no existen en tanto en cuanto no poseen un esquema de garantías al que aferrarse. Y tal y como dijimos con anterioridad, no sólo requieren garantías judiciales sino también

709 <http://www.larazon.es/atusalud/vacunas-cada-euro-invertido-ahorra-hasta-cinco-al-sistema-sanitario-DL9940489> u.v. 12/6/2017

710 <https://universoabierto.org/2016/11/02/un-estudio-sugiere-que-por-cada-euro-que-se-invierte-en-bibliotecas-como-minimo-se-obtiene-un-retorno-de-la-inversion-de-casi-el-triple/> u.v. 12/6/2017

711 En España, la mitad de los adultos y el 44% de los niños son obesos.

712 http://www.elconfidencial.com/alma-corazon-vida/2013-06-27/lldquo-por-cada-euro-que-se-invierte-en-ejercicio-fisico-se-ahorran-seis-en-salud-rdquo_195903/ u.v. 12/6/2017

713 <http://comunidad-escolar.pntic.mec.es/897/info11.html> u.v. 12/6/2017

garantías de factibilidad económica, las que habrá que articular para la realización de los derechos humanos.

Un derecho puede considerarse como el hijo de una ley, hijo que, siguiendo el símil, debe ser alimentado con los recursos necesarios para crecer y desarrollarse fuerte y sano⁷¹⁴. Si no poseen reflejo presupuestario, se convierten en aspiraciones que condicionan sólo la conciencia de los poderes públicos y no en verdaderas obligaciones para ellos- más allá de ser imperativos morales-. Por ello, y porque no puede considerarse que un sujeto falla en el cumplimiento de una obligación de otro modo, es necesaria una labor de concreción de lo que jurídicamente hablando constituyen las obligaciones financieras de los Estados en materia de derechos humanos.

2.10. El principio de la nivelación presupuestaria.

De conformidad con la definición de este principio, el presupuesto debe estar nivelado y el equilibrio debe conseguirse anualmente.

Sin embargo, a pesar de que sería la situación ideal en la que se recauda lo que se requiere para invertir adecuadamente, en pocas ocasiones puede cumplirse. La tónica general es recurrir a la institución del déficit. Y éste puede ser necesario para cumplir con el resto de principios, cuando usar más recursos a parte de los recaudados de los impuestos permite satisfacer en un mayor nivel las necesidades.

Los ordenamientos nacionales no han sido recelosos ni estrictos históricamente con la idea de que el Estado pudiese recurrir al déficit público para financiar su labor. No ha sido hasta que la crisis mundial ha afectado a las economías nacionales pudiendo poner en riesgo otras supranacionales, cuando se ha planteado la cuestión de limitarlo. Y es cierto que debe limitarse, puesto que cuando hablamos de la necesaria y obligatoria inversión en los derechos humanos para cumplir con las obligaciones estatales en esta materia no olvidamos que deben ser opciones económicamente viables. Sin embargo, no puede supeditarse el ejercicio de los derechos ni a la existencia de recursos cuando hay otras vías razonables para conseguirlos, ni a la prioridad en el pago de la deuda por delante de los propios derechos.

El déficit público está en la base de un gobierno responsable con sus obligaciones, pero en ningún caso debe comprometer a las futuras generaciones en su presente y en su futuro. Desde

714 HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass R. *The cost of...* op.cit p.17.

una perspectiva de derechos humanos y siguiendo la Observación General No.19 del Comité de los Derechos del Niño⁷¹⁵, la sostenibilidad en la actividad presupuestaria supone la necesidad de tener en debida consideración “*el interés superior de las generaciones actuales y las futuras en todas las decisiones presupuestarias*”.

Y no se trata tan sólo de que las finanzas sean sostenibles en el sentido de que la inversión se pueda sostener en el tiempo necesario, sino que también supondrá en términos de derechos que las inversiones en derechos humanos deben ser sostenidas. Esto es, que los fondos destinados a un determinado derecho no pueden verse condicionados y modificados constantemente a merced del gobierno de turno sino que, también para ser más efectivos en su implementación, deben poderse sostener en el tiempo. De este modo, la sostenibilidad implica que una política o un programa de gasto debe consolidar los mecanismos necesarios para que pueda reproducirse en el tiempo sin necesidad de acudir a intervenciones externas⁷¹⁶.

La nivelación presupuestaria deriva de la solidez financiera y la estabilidad presupuestaria exigidas. Estas dos máximas no tienen un origen nacional, sino que provienen de la regulación supranacional. Se trata de principios de tipo económico⁷¹⁷ que buscan controlar el gasto público por el temor a la deuda. Sin embargo, cabe decir que en los Estados más damnificados por la crisis económica mundial, la mayor parte de la deuda pública es deuda privada en origen que fue asumida por el Estado. Sin embargo, la legitimidad de esta inversión es cuanto menos cuestionable ya que el contribuyente no tuvo voz ni voto en esa decisión de gasto. Los Estados no han incurrido en un gasto excesivo que haya llevado al colapso, ha sido la asunción de determinadas deudas privadas la que lo ha convertido en excesivo. Como consecuencia, no se ha tenido dinero para invertir en cuestiones prioritarias. No negamos la importancia que posee la solidez del sistema bancario, pero el sistema utilizado ha relegado al último lugar los derechos y la dignidad de las personas en la inversión estatal de recursos públicos.

2.11. El principio de neutralidad de la imposición.

Según el principio de neutralidad, la imposición debe quedar relacionada con la protección y la satisfacción que los individuos reciben del Estado, siendo neutral en su efecto. En consecuencia,

715 Observación General No.19 del Comité de los Derechos del Niño sobre...op.cit.

716 MOKATE, Karen. “Eficacia, eficiencia, equidad y sostenibilidad. ¿Qué queremos decir? “en BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO, INDES. *Diseño y gerencia de políticas y programas sociales*, junio 1999, pp.29 y ss.

717 MARTINEZ GINER, Luis Alfonso. *Manual de Derecho Presupuestario...* op.cit pp.46 y ss.

los impuestos deben recaudarse de la manera en que exista el menor nivel de diferencia entre lo aportado por el contribuyente y los gastos públicos destinados a bienes y servicios públicos que el contribuyente recibe. Al hablar de los impuestos, en el capítulo anterior, podíamos leer algo así al hablar de que lo que uno contribuye se relaciona con el grado de “beneficio” que obtiene en proporción a su contribución.

Se considera que el respeto a este principio trae como resultado la gestión eficiente de los ingresos y los gastos públicos. Al darse la circunstancia de que lo efectivamente pagado es devuelto a la sociedad de tal forma y en tal proporción que el ciudadano no “sufrir” ninguna pérdida por su contribución. Este principio está muy relacionado con la eficiencia y la eficacia, pero también con la asignación equitativa de los recursos. Básicamente porque la aplicación de estos principios permitirá la vigencia de la neutralidad en la imposición.

Siguiendo a RODRÍGUEZ BEREIJO⁷¹⁸, entre la vertiente del ingreso y la del gasto público puede observarse una relación instrumental o funcional, que hace “*cabalmente difícil*” que una pueda entenderse sin hacer ninguna referencia a la otra.

El mismo autor, frente a las opiniones de parte de la doctrina que considera inadecuado hablar de la unidad de la actividad financiera, afirma que la historia le permite explicar esa unidad. Pues al parecer, la Hacienda medieval poseía una suerte de concepción unitaria del fenómeno financiero. Quebrada a posteriori, por una Hacienda patrimonial que se tornó monetaria, tornando el impuesto en una prestación dineraria que iría al Tesoro del Estado, y que quedaba desvinculada así de su posible afectación a una determinada partida de gasto. Más aún, esta desconexión, requirió articular determinado control parlamentario sobre los gastos de manera separada, dando lugar a las reglas presupuestarias. Es en estas últimas, en las que el autor considera que reside la concepción unitaria de ingreso y gasto público.

Pero, la consecuencia inmediata de entender que la relación entre ambos es una instrumental nos lleva a entender que sería ilegítimo percibir recursos que superaran las necesidades a cubrir o que no puedan considerarse como necesidades públicas aquellas que exceden de los recursos disponibles. Y ésta es una consecuencia que no puede ser aceptada⁷¹⁹. Pues, el matiz estaría en que las necesidades públicas a satisfacer por un ente público determinado se determinan con

718 RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Editorial I.E.F., Madrid, 1976, p.70 y ss.

719 BAYONA DE PEROGORDO, Juan José. *El derecho de...* op.cit p.25-36.

independencia de los recursos de que se disponga. Cosa distinta es que el ente público gradúe la satisfacción de las mismas o priorice unas respecto a otras en atención a los recursos que posee- en eso se basa el Presupuesto-.

Tampoco hablar de la Hacienda Medieval resulta oportuno, pues no había en puridad un gasto público destinado a cubrir necesidades colectivas empleando fondos públicos. Pero, *“la Hacienda no solamente tiene la mano del impuesto para recaudar el conjunto de fondos que necesita con objeto de satisfacer las necesidades públicas y atender a los gastos, sino la mano del gasto público que completa, la mano de la imposición. Constituye una incoherencia separar ambas manos pues la Hacienda podría destruir con la mano del gasto público lo que ha construido y edificado con la mano del impuesto”*⁷²⁰.

De todo lo anterior, puede inferirse que ingreso y gasto público deben ser tratados como un todo. Pues a través del gasto público, se deben asignar equitativamente los recursos públicos recaudados de manera justa. De facto, puede aceptarse que el tributo queda configurado constitucionalmente con vinculación al gasto público.⁷²¹

Este principio presupuestario de la neutralidad en la imposición, (re)conecta ambas esferas, ingreso y gasto público, de manera que lo que se haga con los recursos recaudados va a ser determinante para la justicia en el gasto público, pero también para que pueda considerarse que se ha cumplido con la justicia en el ingreso público.

Hoy día resulta complejo considerar que este principio es respetado, puesto que la crisis en los ingresos públicos invita a realizar reformas tributarias⁷²² que acaban por ser regresivas. Y en la esfera de los gastos, toda vez que no se invierte adecuadamente en los bienes y servicios públicos necesarios, estas exacciones regresivas acaban por ser además confiscatorias.

720 CORTES GENERALES. *Enmienda número 674. Constitución Española*. Trabajos Parlamentarios, vol.III, Madrid, 1980, pág.3573.

721 PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber de contribuir...* op.cit pp.96 y ss. En esta línea, ambos quedan orientados por los mismos principios materiales enunciados por ejemplo en el art.31 de la Constitución Española.

722 Recordemos por ejemplo el caso de las tasas judiciales que se impusieron en España con el gobierno del ministro de justicia Gallardón y fueron eliminadas en 2015 con el ministro de justicia Catalá. El propio Tribunal Constitucional consideró que si bien servían como un intento por lograr la financiación mixta de la justicia, vulneraban el derecho a la tutela judicial efectiva y no eran el medio idóneo para evitar el recurso abusivo a los procedimientos judiciales. El Alto Tribunal consideró: *"Su objetivo de prevenir de dichos recursos se diluye para todo aquel que dispone de medios económicos suficientes y, sin embargo, perjudica al justiciable que ejercita correctamente su derecho a recurrir"*.

Por esta razón, resulta imprescindible considerar que la actividad financiera del Estado, constituye una actividad instrumental al servicio de otros fines del Estado⁷²³. Y que entre estos fines está el de realizar los derechos humanos a través de una recaudación y una inversión a posteriori respetuosa con los estándares y normas de derechos humanos. Por cuanto, ambas esferas deben ir en la misma dirección⁷²⁴.

2.12. Los principios de eficacia, eficiencia en la gestión de los fondos públicos⁷²⁵ y asignación equitativa de los recursos.

El gasto público persigue la asignación equitativa de los recursos públicos, pero además debe responder al criterio de eficiencia y economía en su formulación y ejecución⁷²⁶.

En primer lugar, la economía⁷²⁷ consiste en alcanzar los objetivos que el aparato público se ha planteado, minimizando los recursos o el coste en que incurrirá para lograrlos. Por cuanto, es el resultado de combinar la eficacia- alcanzar la meta marcada- con la eficiencia- que supone conseguir la mejor relación posible entre resultado y coste-.

Ambos principios, desarrollan una tarea de control sobre el gasto público, que abarca desde su primera formulación –informada y limitada por ellos-hasta su ejecución y posterior evaluación, ya que la manera en que se valora el resultado parte del respeto a la norma constitucional.

723 CHULVI, Cristina. *El deber constitucional de contribuir...* op.cit p.90.

724 RODRÍGUEZ BEREIJO, considera que no importa si nos situamos en la esfera del ingreso o en la del gasto, porque en ambos casos el beneficio o la pérdida de uno la paga el otro. Véase en: RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. “Gasto público, Estado Social y Estabilidad Presupuestaria” en XVIII *Jornadas...* op.cit pp.147-171.

725 Véase un caso práctico de análisis de la eficacia y eficiencia en la gestión de fondos públicos en: IZQUIERDO PERIS, Joaquín y GONZÁLEZ VIRGIDANO, Raquel. “El cumplimiento de los principios de economía, eficacia y eficiencia en la gestión de fondos públicos destinados a la enseñanza primaria en la Comunitat Valenciana”, *Revista de Auditoría Pública*, nº65, 2015, pp.31-40. Otro ejemplo, en este caso de un supuesto en el que a pesar de encontrarnos ante un gasto público no podremos aplicar los principios de asignación equitativa, eficiencia y economía, es el de la asignación a la Casa Real española, en el art.65.1 de la CE. Es un fin de los recursos públicos, pero se agota con la dotación, y los principios quedan excluidos ya que se le permite distribuir libremente los mismos una vez recibidos.

726 En el caso español, véase el art.31.2 de la CE.

727 Sintéticamente: la economía relaciona los medios empleados con los fines perseguidos; la eficacia vincula los fines perseguidos con los resultados que se obtienen y la eficiencia compara los resultados obtenidos con los medios empleados. Véase en: CORCUERA RAMOS, Amable. *Actividad financiera y gasto público: aspectos generales*, Universitat Oberta de Catalunya. En: [https://www.exabyteinformatica.com/uoc/Administracio_i_direccio_dempreses/Actividad_financiera_y_gastos_publicos/Actividad_financiera_y_gastos_publicos_\(Modulo_1\).pdf](https://www.exabyteinformatica.com/uoc/Administracio_i_direccio_dempreses/Actividad_financiera_y_gastos_publicos/Actividad_financiera_y_gastos_publicos_(Modulo_1).pdf) u.v. 17/5/2017.

En segundo lugar, la economía en el gasto público implica la realización del gasto en una combinación óptima entre medios que son escasos y la satisfacción del objetivo marcado⁷²⁸. Es decir, usar el mínimo de recursos necesario para alcanzar el resultado en cada caso⁷²⁹.

En relación con los principios de eficiencia y eficacia:

a) Siguiendo la Observación General No.19 del Comité de los Derechos del Niño la eficiencia implica que *“los recursos públicos dedicados a las políticas y los programas relacionados con la infancia deben gestionarse de manera que se garantice la optimización de los recursos y teniendo en cuenta la obligación de respetar, proteger y hacer efectivos los derechos del niño. Los gastos aprobados deben ejecutarse con arreglo al presupuesto aprobado”*⁷³⁰. Adicionalmente, los servicios facilitados deben cumplir con unos estándares de calidad adecuados y ser adquiridos de manera transparente y puntual, no pudiéndose derrochar los recursos. Los Estados están compelidos a detectar los obstáculos institucionales a la eficiencia en el gasto y mediante la supervisión, la evaluación y la auditoría en el uso de los recursos públicos fomentar una gestión financiera sólida.

b) Por su parte, la eficacia mide si se logra lo que se debía hacer. Así, una organización eficaz es aquella que cumple de manera adecuada con su razón de ser. Determinado este objetivo en un tiempo y calidad esperados.

Siguiendo de nuevo la Observación General No.19 del Comité de los Derechos del Niño⁷³¹, la eficacia en la presupuestación pública queda determinada de manera previa por la obtención por parte del Estado de la información contextual necesaria para planificar, aprobar, ejecutar y seguir unos presupuestos que realmente constituyan una inversión en los derechos. Detectando ex ante, durante y ex post, cuáles son los obstáculos a la realización y efectividad de los derechos, articular programas y políticas para salvarlos y financiarlos adecuadamente. Los Estados están obligados a evaluar de manera continua el impacto de los presupuestos en los distintos grupos poblacionales, de manera que las decisiones de gasto alcancen resultados en el

728 BAYONA DE PEROGORDO, Juan José. *El derecho de...* op.cit pp.160 y ss.

729 Volveremos sobre este principio al tratar el principio de derechos humanos aplicable al Presupuesto del “máximo de recursos disponibles” para determinar su compatibilidad. Aunque, adelantamos al lector que sí lo son.

730 Observación General No.19 sobre la elaboración de...op.cit párr.60.

731 *Ibidem* párr.59.

máximo número de ciudadanos, prestando especial atención a los grupos en situación de mayor vulnerabilidad.

Estos dos principios deben combinarse con el de la asignación equitativa⁷³². La razón estriba en que eficacia y la eficiencia no pueden considerarse principios netamente de justicia sino criterios de racionalidad económica.

“La programación y ejecución del gasto público con criterios de eficiencia y economía no debe suponer únicamente trasladar a la gestión de los fondos públicos técnicas de gestión propias y tradicionales del sector privado, caracterizadas por la obtención del máximo beneficio con el mínimo coste, sino que esa programación y ejecución debe tener como presupuesto previo e inseparable la asignación equitativa de recursos puesto que la economía y la eficiencia del gasto público también podrían darse en un presupuesto irrespetuoso con la asignación equitativa de recursos”⁷³³

Para mejor entender estos principios, podemos referirnos a un caso que se llevó ante la Corte Suprema del Estado de Texas, en Estados Unidos, en el que se planteaba la constitucionalidad del sistema de financiamiento de las escuelas⁷³⁴. Sistema basado en una combinación de ingresos que proporcionaba el Estado en un 42%, los distintos distritos escolares en un 50% y el resto derivaba de recaudaciones impositivas que gravaban valores inmobiliarios. Lo que suponía diferencias importantes ya que los distritos más ricos tenían más de 14.000.000 de dólares americanos por estudiante y los más pobres aproximadamente 20.000⁷³⁵. La Corte consideró en primer lugar, que el dinero gastado efectivamente en cada estudiante posee un *“real y significativo impacto en la oportunidad de educación que le es ofrecida”*. Los distritos con mayor recaudación pueden proveer a sus estudiantes de experiencias educativas de mayor amplitud y calidad no sólo a nivel de instalaciones sino también de personal docente y administrativo.

732 Para los que consideran las decisiones presupuestarias como eminentemente cuestiones políticas, hay dos fases al efectuar las decisiones de gasto. La primera “pre económica”, en la que se determinan las necesidades, y la segunda “económica” en la que se reparten los recursos disponibles para el logro de la máxima utilidad posible. Sin embargo, y en una situación de escasez como la actual-aunque con indicios de mejora- resulta complejo pensar que todo pueda dejarse de la mano de la política y que no resulte necesario dar cabida a algún principio o regla de procedimiento jurídico.

733 Cfr. Prólogo a la 1ª Edición de *Legislación presupuestaria*, cita pp.16-17 de la 2ª edición.

734 Caso Edgewood Independent School District et Al., v. William Kirby et Al., No.C-8353 de 2 de octubre de 1989. https://nces.ed.gov/edfin/pdf/lawsuits/Edgewood_v_Kirby_TX.pdf u.v. 10/2/2019.

735 300.000 estudiantes de los distritos con menor recaudación tenían menos del 3% de la riqueza del Estado para sostener la educación, y los 300.000 estudiantes de los distritos que más recaudaban más del 25%.

El Estado argumentó que entendía la eficiencia como la situación en la que el sistema era simple y barato. La Corte desmintió que ese sea su significado, argumentando que la eficiencia implica productividad y efectividad, y que ello necesita utilizar recursos para alcanzar resultados. Eficiente “*connota que suficientes fondos deben proveerse a aquellos distritos que se encuentren en mayor necesidad*”. En consecuencia, el sistema estatal de financiación no es eficiente ni económicamente ni en atención a alcanzar sus objetivos, y por tanto sí viola la cláusula de eficiencia en la financiación del sistema escolar de la Constitución del Estado de Texas. Continúa la Corte afirmando que “*la eficiencia no requiere una distribución equitativa de los recursos pero tampoco permite que se concentren en los distritos más ricos. Debe existir una correlación entre los esfuerzos fiscales de un Estado y los recursos disponibles para la educación*”. Todos los estudiantes deben tener la misma oportunidad de disfrutar de los fondos que el Estado destina a la educación, y no sólo “*si los fondos sobran*”. Como bien sabemos, toda decisión de gasto comporta distintas opciones en pugna, pero el Estado es responsable de proveer educación pública tal y como lo impone la Constitución.

La asignación equitativa introduce un principio de justicia en el gasto público, proyecta la justicia tributaria en la vertiente del gasto, de manera que “*se pretende conseguir que la redistribución de la renta en la vertiente del gasto público ofrezca la percepción o al menos sea consistente con los criterios que se utilizan en la vertiente positiva o tributaria*⁷³⁶”. Estamos ante los considerados por RODRÍGUEZ BEREIJO como “*tributos negativos*”. Su denominación deriva de que para la asignación de los recursos públicos se parte de la capacidad contributiva del ciudadano entendida al revés que en la esfera tributaria. Esto es como decir que se canaliza el gasto público hacia el que tiene menos. Y con esta herramienta, la vertiente del ingreso y el gasto que deben cumplir con la función redistributiva del Derecho financiero- que parte de una sociedad que es desigual económica y socialmente-, poseen un mismo principio ordenador.

“(...) Función redistributiva que, en términos de Derecho, significa la realización de la justicia financiera: esto es, tanto en el ingreso como en el gasto. Y esto es todavía más importante en la Hacienda Pública de una sociedad dividida en clases antagonistas, en la que coexisten propietarios y no propietarios; por cuanto para estos últimos la consecución de unas condiciones materiales de vida, la satisfacción de necesidades, el acceso al disfrute de determinados bienes que por su configuración y trascendencia tienen (o debieran tener) el carácter de colectivos, de bienes públicos: educación, sanidad, seguridad social, vivienda, medio ambiente..., eso que ha dado en llamarse ‘calidad de vida’ y que constituye una condición indispensable para su existencia como hombre...(que)... hace indispensable la acción compensatoria del Estado,

736 RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. “La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública”, en *Revista Sistema*, nº53, 1983, p.87.

*redistributiva de bienes y rentas, a través de un programa justo de ingresos, pero, sobre todo, de gastos públicos*⁷³⁷”

En otro ejemplo, el Tribunal Constitucional de Portugal consideró en el año 2012 y el año 2013 que “*cuanto mayor es el grado de sacrificio impuesto a los ciudadanos para la satisfacción de los intereses públicos, mayores deben ser las exigencias de equidad y justicia en el reparto de tales sacrificios, de forma que tales criterios se contravienen cuando tal reparto es excesivamente diferenciado*”⁷³⁸.

Desde una perspectiva de derechos humanos, y siguiendo la Observación General No.19 del Comité de los Derechos del Niño⁷³⁹, la equidad en términos presupuestarios implica que ninguna persona debe ser discriminada cuando el Estado moviliza los recursos y asigna o ejecuta los fondos públicos. Como advertiremos más adelante en este apartado, invertir los recursos públicos de manera equitativa no implica per se y siempre que tenga que destinarse la misma cantidad de dinero a cada persona. Lo que supone es que debe estudiarse la situación para adoptar decisiones de gasto que contribuyan a lograr una igualdad sustantiva entre los ciudadanos. Por tanto, la equidad en el presupuesto conlleva la idea de gastar justamente para favorecer la igualdad. Y con esta finalidad, el Estado queda obligado igualmente a eliminar todo obstáculo discriminatorio que impida a los ciudadanos acceder a sus derechos y para esta empresa puede requerir invertir recursos económicos también.

Así las cosas, el principio de asignación equitativa de los recursos plantea al menos tres exigencias, a saber⁷⁴⁰:

1. Las necesidades públicas deben gozar de un nivel mínimo de garantía. En general se consideran merecedoras de protección y satisfacción a través del uso de recursos públicos, y en consecuencia deben contar al menos con ese mínimo. Este mínimo se relaciona con la necesidad de garantizar el contenido esencial de los derechos, a través de un mínimo de servicios sociales y atenciones que los poderes públicos están obligados a ofrecer a las personas.

737 RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Introducción al estudio...* op.cit Prólogo.

738 SS 353/2012 de 5 de julio de 2012 y 187/2013 de 5 de abril de 2013. Pueden verse en: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120353.html> y <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html> u.v. 20/5/2017.

739 Observación General No.19 sobre la elaboración de... op.cit párr.61.

740 MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso. *Manual de Derecho Presupuestario y de...* op.cit pp.59-60.

2. La justicia material en el gasto, implica la ausencia de discriminaciones tanto absolutas- de unas necesidades frente a otras- como relativas- diversas situaciones relacionadas con una misma necesidad pública-. Precisamente, la posibilidad de que se garantice el mínimo, opera como mecanismo para superar las desigualdades que el modelo socio económico provoca naturalmente⁷⁴¹.

3. Interdicción de la arbitrariedad. El principio de asignación equitativa de los recursos tiene reflejo en el momento en el que se elige el recurso para cubrir determinada necesidad; en el momento en el que se autoriza el empleo de determinados recursos para determinados fines y en el momento en que se asignan los recursos autorizados. “*Y aquí, no podrá invocarse el carácter político- aunque lo tiene- para legitimar una decisión de gasto. Pues, para satisfacer las prioridades de una política, si aplicamos fondos públicos, estos deben respetar el principio de equidad*⁷⁴²”, sobre todo en el momento de contención en el que nos encontramos, que obliga a ser más selectivos.

Sin embargo, el principio de asignación equitativa de los recursos debe aplicarse con cautela, puesto que en caso contrario acabaríamos aplicando la teoría del garantismo abstracto. En un ejemplo, si en un mismo país se ha construido una línea de ferrocarril en una zona muy poblada; el principio de asignación equitativa no significaría que debe implantarse en otras zonas menos pobladas. Puesto que la equidad opera al tomar la decisión y la igualdad una vez implantado el servicio, posibilitando el acceso al mismo en condiciones de igualdad⁷⁴³.

Analizar este principio, invita a cuestionar cuándo el gasto es justo y cuándo no lo es. Siguiendo a BAYONA DE PEROGORDO⁷⁴⁴, el gasto justo es “*aquél que se adecua a los valores dominantes en la sociedad, el adecuado a la voluntad general allí donde ésta puede ser expresada o al interés general dictado por la persona o el grupo social que detenta el poder de la comunidad políticamente organizada*”. Si bien es cierto que la justicia del gasto deberá analizarse en el contexto de que se trate, podríamos afirmar que algunos gastos justos serían, entre otros: la enseñanza básica, la política de pleno empleo, la promoción de la investigación científica y técnica o la promoción

741 BAYONA DE PEROGORDO, José Juan. *El derecho de...* op.cit pp.171 y ss.

742 SOLER ROIG, María Teresa. *Las decisiones presupuestarias en su dimensión jurídica vigente*, Tesis doctoral (inédita), Universitat de València, València, 1977.

743 BAYONA DE PEROGORDO, José Juan. *El derecho de...* op.cit pp.171 y ss.

744 BAYONA DE PEROGORDO, José Juan. “Notas para la construcción de un Derecho de los Gastos Públicos”, en *Presupuesto y Gasto Público*, nº2, 1999, p.77.

de las condiciones para la vivienda digna⁷⁴⁵. Y si bien es cierto que no existe como tal un derecho a que se asignen equitativamente los recursos⁷⁴⁶, como principio crea al menos ciertas expectativas legítimas en el ciudadano que no deben defraudarse.

El principio de asignación equitativa exige la satisfacción mínima de las necesidades públicas en un nivel asociado con lo necesario para subsistir⁷⁴⁷. Pero, la equidad debe superar la idea del mínimo para subsistir, puesto que debe asegurar también cierta calidad de vida. En la lucha por la garantía de la “*procura existencial*”, ésta ha de matizarse y evolucionar constantemente atendidas las circunstancias económicas y sociales y las necesidades de cada momento. En caso contrario, la situación se convertiría en motor de exclusión de una parte de la sociedad.

Dado que la regla general es que los Estados no cuenten con recursos suficientes para sufragar los servicios que los ciudadanos requieren, el Estado debe determinar qué es capaz de garantizar. Y este principio debe ser el criterio para elegir en qué gastar, funcionando como límite a la capacidad de gastar y decidir⁷⁴⁸. Y en esta decisión, la asignación equitativa de los recursos públicos está relacionada con la justicia y no con la igualdad⁷⁴⁹.

La equidad posee tres elementos que la podrían definir: la igualdad, el cumplimiento de los derechos y la justicia. En lo que respecta a los programas sociales, la equidad se relaciona con la igualdad de oportunidades. Y a su vez, la igualdad de oportunidades supondrá igualdad en el acceso e igualdad de insumos.

La primera de estas igualdades, implica ajustar las condiciones de acceso a los bienes y servicios públicos atendida la capacidad y condición de cada uno. De manera que dependiendo de sus

745 BAYONA DE PEROGORDO, José Juan. *El derecho de los gastos públicos...* op.cit pp.190 y ss.

746 Resulta complicado subsumir en una norma jurídica decisiones que son eminentemente políticas dependiendo del gobierno en el poder. Pero ello no obsta a que esté limitado y controlado por completo, dada la sumisión de los poderes públicos al ordenamiento jurídico. ¿Cuál sería el apoyo jurídico para priorizar las necesidades públicas cuando los recursos son limitados? Los Estados no sólo están obligados a implementar los derechos humanos sino también, con la misma intensidad y con vocación instrumental a invertir desde y para los derechos humanos.

747 PÉREZ ROYO, F. “La financiación de los servicios públicos. Principios constitucionales sobre el gasto público” en VVAA. *Gobierno y Administración en la Constitución*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.

748 ORÓN MORATAL, considera que hay tres niveles en los que se aplica este principio: la elección del recurso para cubrir determinada necesidad, la autorización del empleo de recursos públicos para satisfacer un fin público y la asignación de recursos autorizados para la satisfacción de los fines públicos. Véase ORÓN MORATAL, Germán. *La configuración constitucional del gasto público*, Tecnos, temas claves de la Constitución española, Madrid, 1995.

749 MOKATE, Karen. “Eficacia, eficiencia, equidad y sostenibilidad...”... op.cit pp.14 y ss.

circunstancias, el esfuerzo que realiza un usuario para acceder sea el mismo que el de otro. La segunda de estas igualdades, supondrá ofrecer unos estándares de calidad de los servicios, uniformizar sus características. Por ejemplo, el tiempo de atención médica, la relación alumno-maestro etc., en unos niveles aceptables.

En ningún caso, la asignación equitativa de recursos persigue la igualdad en los resultados porque es imposible y sería probablemente injusta. La equidad en el resultado, sólo puede verse en la implantación de acciones para evitar esas diferencias que hacen que no se alcance. Perseguir la igualdad en el resultado a través de la inversión pública de recursos, podría atentar contra la conocida como “*desigualdad constructiva*”⁷⁵⁰, que premia la responsabilidad, la innovación y el esfuerzo productivo.

El hecho de que en los Estados coexistan sistemas públicos y privados de prestación de servicios es una muestra de que no buscamos generar igualdad absoluta. Porque de facto, las desigualdades no son negativas siempre y cuando se garantice un nivel aceptable de oportunidades y resultados para todos.

En síntesis:

*“Sólo con un sistema de racionalidad-eficiencia, economía, eficacia y calidad- global y asumido por todos los operadores jurídicos podrá haber justicia real en la programación del gasto. Es más, las limitaciones del gasto público, en definitiva el principio de estabilidad presupuestaria, lo que aconseja es profundizar más aún en la justicia en el gasto, en la elección de las necesidades públicas a satisfacer; en la prioridad de su ejecución”*⁷⁵¹.

2.12.1. La obligación de respetar, proteger y dar efectividad a los derechos humanos, y su vinculación con los principios presupuestarios de eficacia, eficiencia y asignación equitativa de recursos.

No existe ningún derecho humano que sea absoluto, de manera que en la determinación de las inversiones de recursos a realizar, el Presupuesto debe ser el reflejo de un adecuado equilibrio entre los distintos derechos, pero los derechos están supeditados en mayor o menor medida a la disponibilidad de recursos. ¿Qué es más legítimo: invertir en un nuevo hospital, en un centro de atención primaria, en un medicamento contra el cáncer costoso pero eficaz etc.?

750 Contraria a la destructiva.

751 MARTINEZ GINER, Luis Alfonso. *El principio de justicia en materia de gasto público y la estabilidad presupuestaria*, CREDF, nº115, 2002, pág.482.

Los derechos humanos no tienen una respuesta sobre qué política concreta adoptar o en qué invertir en específico. No tienen una respuesta a esta pregunta porque todo es igualmente legítimo. Sin embargo, dotar de una perspectiva de derechos al Presupuesto supone exigir que la respuesta sea hallada mediante un “*proceso equitativo, transparente y participativo, teniendo en cuenta criterios explícitos, como es el bienestar de quienes viven en la pobreza, y no sólo las reivindicaciones de poderosos grupos de interés*”⁷⁵².

A las obligaciones tradicionales de respeto, protección y cumplimiento de los derechos humanos, cabe añadir una cuarta que es instrumental del resto y que se materializa en la necesidad de “satisfacer” los derechos humanos a través de la adopción de medidas financieras. Por cuanto, los Estados “*deben realizar todas las acciones tendentes al cumplimiento de las obligaciones internacionales en materia de derechos humanos*”⁷⁵³.

La actividad financiera de los Estados, a través del Presupuesto, no posee fines propios sino que es el resto del ordenamiento jurídico el que se los otorga. Por tanto es un medio para realizar los derechos o un instrumento que permite la protección, respeto y satisfacción de los mismos utilizando recursos atendida la situación socio-económica del país.

Como afirma DOMINGUES, la actividad financiera de un Estado es la “*atividade essa que é exercida nos termos da Lei, com a finalidade de suprir os meios necessários à satisfação das necessidades públicas, qualificadas superiormente pela atenção especial nos direitos fundamentais da pessoa humana*”. El Presupuesto para este autor puede denominarse también “*Lei de Meios*”⁷⁵⁴ que “*permite verificar se a sociedade está o não caminhando para um futuro melhor*”⁷⁵⁵. Con todo, la Ley de Presupuestos constituye la Ley de Leyes pero no por su supremacía normativa sino por sus consecuencias y su importancia instrumental como el medio de realización de las

752 Informe del Relator Especial sobre el derecho de toda persona al disfrute de más alto nivel posible de salud física y mental. Paul Hunt, A/HRC/7/11, de 31 de enero de 2008, párr.63.

753 FUNDAR, GESOC, Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales México. *Políticas Públicas y Presupuestos con Perspectiva de derechos humanos. Manual operativo para servidores...* op.cit p.21.

754 DOMINGUES, José Marcos. “A atividade financeira do estado e as políticas públicas para os Direitos Humanos” (pp.29-66) en del mismo autor *Direito Financeiro e Políticas Públicas*, GZ editora, Río de Janeiro, Brasil, 2015, pp.52-54.

755 BRADÃO ALVES DE CASTRO, Katrina. “Direitos Sociais: Vetor fundamental do orçamento contemporâneo” (pp.231-255) en DOMINGUES, José Marcos (organizador) *Direito Financeiro e Políticas Públicas*, GZ editora, Río de Janeiro, Brasil, 2015 p.249.

finalidades constitucionales⁷⁵⁶. El Presupuesto es por tanto, el vehículo para la realización de los derechos⁷⁵⁷. Como tal, constituye la forma más objetiva y real de medir el compromiso de los Estados con los derechos humanos. Sin embargo, es difícil traducir el contenido de un derecho en el Presupuesto, porque normalmente dice lo que se asigna o se puede gastar pero no para qué ni para quién.

Entonces, partiendo de los principios presupuestarios de eficacia, eficiencia y asignación equitativa de recursos, ¿cuál es el contenido de las obligaciones de respeto, protección y cumplimiento de los derechos humanos, a través del Presupuesto público? ¿Qué implicaciones tiene que el Estado esté obligado a movilizar, asignar y gastar recursos públicos para dar cumplimiento a sus obligaciones de aplicación?

Los Estados tienen la obligación de respetar, proteger y dar efectividad a los derechos humanos. Veremos cada una de ellas desde esta perspectiva.

1. En primer lugar, la **obligación de respetar**.

El cumplimiento de la obligación de respetar los derechos humanos y al mismo tiempo perseguir su realización, implica que en su actividad financiera, el Estado- sus distintas ramificaciones y el sector privado del que debe controlar la actividad- no debe interferir directa ni indirectamente en el disfrute de los derechos. No cabe pues, ningún tipo de discriminación injustificada cuando se adopta una decisión presupuestaria⁷⁵⁸. Como tampoco puede un Estado retirar o desviar los fondos asignados a los programas que materializan derechos salvo en caso de una regresividad que se permita porque cumple los requisitos⁷⁵⁹. La técnica de “*etiquetar*” los recursos o asociarlos a determinados objetivos podría ayudar en esta tarea.

756 CORTI, Horacio. “Crítica y defensa de la supremacía de la Constitución”, *La Ley*, 1997-F, 6 de noviembre de 1997, p.1033.

757 Autores como PASCUAL GARCÍA, entienden que el gasto público-aunque no siempre- tendrá la condición de medio. Puede verse en PASCUAL GARCÍA, J. *El procedimiento de ejecución del gasto público*, Instituto nacional de Administración Pública, Madrid, 1984, p.67.

758 Véase el párrafo 27 a) de la Observación General No.19 sobre la elaboración de presupuestos públicos para hacer efectivos los derechos del niño (art.4), CRC/C/GC/19 de 21 de julio de 2016.

759 Esta cuestión será abordada más adelante, razón por la que tan sólo queda apuntada la idea aquí.

Si relacionamos la obligación de respetar con la necesaria suficiencia, eficiencia y equidad en las decisiones de gasto y su ejecución, podemos considerar que⁷⁶⁰:

- La suficiencia supone por ejemplo, examinar si existen gastos programados que financian actividades que violan los derechos humanos o que evitan estas perpetraciones. Y en caso de que existan, asegurar que hay recursos para evitar que ocurra y corregir estas situaciones. Por ejemplo: algunos países latinoamericanos padecen una falta de recursos en programas para prevenir las violaciones de derechos que perpetran las fuerzas armadas.
- La eficiencia está relacionada con la posibilidad de que la ejecución del gasto no se realice de manera completa o se desvíen recursos hacia cuestiones menos prioritarias.
- La equidad no se respetaría cuando existe falta de proporción, discriminatoria, al designar los recursos.

Si tomamos el derecho a la alimentación como ejemplo⁷⁶¹, respetar supone “no hacer daño”. Por cuanto el hecho de que un Estado adopte una política comercial o financiera que disminuye las posibilidades de acceder a la alimentación para parte de la ciudadanía, no respeta este derecho y le hace no cumplir con su obligación.

2. En segundo lugar, la **obligación de proteger**.

En materia presupuestaria, el Estado está obligado a impedir que haya alguna interferencia por parte de terceros en la efectividad de los derechos. Un ejemplo obvio sería el sector empresarial y las instituciones internacionales y regionales de financiación. No puede haber ningún tercero que comprometa los recursos movilizados, la asignación de los ingresos en el Presupuesto o la efectividad de los gastos. Los Estados deben regular el papel de estos entes y articular mecanismos de denuncia e intervención en caso de infracción⁷⁶².

760 CHAPARRO HERNÁNDEZ, Sergio Raúl. *Presupuesto, derechos humanos y control judicial. Una oportunidad para la convergencia entre constitucionalismo y hacienda pública*, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, Colombia, 2014 pp.144 y ss.

761 VV.AA. *Presupuestar para promover el derecho a la alimentación. “Del plato a la boca...”*, ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LA ALIMENTACIÓN Y LA AGRICULTURA (FAO), Roma, 2014, pp.116 y ss.

762 Observación General No.19 sobre la elaboración de...op.cit párr.27b).

Si relacionamos la obligación de proteger con la necesaria suficiencia y equidad en las decisiones de gasto y su ejecución, podemos considerar que⁷⁶³:

- La suficiencia en la protección implica que el Estado debe invertir los recursos necesarios para evitar la violación de los derechos y sancionar suficientemente los casos de conductas ilícitas o contrarias a ellos. Es decir, la obligación de proteger incluye también la necesidad de invertir de manera adecuada y suficiente en la legislación, el monitoreo y los órganos de control de la actividad financiera de todo tipo.

- La equidad está relacionada con la eficiencia en el respeto. Puesto que si existen desviaciones abiertamente desproporcionadas de los gastos, la protección no será equitativa tampoco.

3. En tercer lugar, la **obligación de cumplimiento o de dar efectividad a los derechos**.

“Facilitar” los derechos significa permitir su materialización. En materia presupuestaria, supone recaudar los recursos de manera equitativa, suficiente y sostenible y, a posteriori, gastarlos efectivamente en los derechos. Para ello, es necesario garantizar recursos y la formación adecuada de todos los niveles del poder legislativo, ejecutivo y judicial para que comprendan qué suponen las obligaciones de cumplir con los derechos y cómo hacerlo de la manera adecuada y sostenible. Deben conocer al menos, el contenido de los tratados fundamentales de derechos humanos y cómo se integran en las funciones del Estado y fomentar una cultura de respeto, protección y efectividad de los derechos⁷⁶⁴. Esta obligación supone para el Estado el deber de prevenir, investigar y sancionar las conductas que violan los derechos humanos, procurar el restablecimiento de los derechos transgredidos y la reparación del daño⁷⁶⁵.

Si tomamos el ejemplo del derecho a la alimentación, la obligación de cumplir⁷⁶⁶ tiene dos esferas básicamente. La primera es la provisión, que supone que el Estado asegure que cuando los individuos no pueden acceder a alimento adecuado por sí mismos, el gobierno los provea. La segunda es la obligación de facilitar, por la que el Estado debe articular un mecanismo que

763 Ídem.

764 Observación General No.19 sobre la elaboración de...op.cit párr. 27c).

765 FUNDAR, GESOC, Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales México. *Políticas Públicas y Presupuestos con Perspectiva de...op.cit* p.59.

766 VV.AA. *Presupuestar para promover el derecho a la alimentación...op.cit* pp.116 y ss.

permita que los individuos puedan acceder a alimentación a través de su producción o contando con los ingresos necesarios para adquirirlos.

En el caso del derecho a la salud, la obligación de cumplir⁷⁶⁷ requiere que además de reconocer adecuadamente el derecho a la salud en sus ordenamientos y sistemas políticos nacionales, se articulen buenas políticas y planes nacionales. Se dé la adecuada formación a los profesionales, que deben emplearse en un número suficiente. Y se adopte cualquier medida que permita a las personas ejercer su derecho a la salud. Especialmente, cuando no pueden hacerlo por sí mismos con los medios a su disposición. En el cumplimiento hay una parte de promoción que en el derecho a la salud significa que el Estado debe fomentar la difusión de información acerca de la manera de vivir, la alimentación sana, las prácticas nocivas y la disponibilidad de servicios para que las personas puedan adoptar decisiones respecto a su salud con conocimiento de causa.

“*Preservar*” los derechos, supondrá invertir en la implementación de los derechos y no permitir retrocesos en las conquistas sociales mínimas alcanzadas, salvo casos tasados legalmente. Pero, esta obligación no se agota con la inversión o con dar la oportunidad de participar en la sociedad a las personas. Es necesario que las inversiones se fiscalicen desde que se recaudan los recursos, movilizan, asignan, aprueban, modifican etc. hasta que se ejecutan efectivamente. En sus resultados y en sus impactos. Además, puede que determinados colectivos no puedan ejercer sus derechos con los medios que se les facilitan, por cuanto el Estado también está obligado a actuar para dotar de efectividad a esos medios allí donde sea necesario. Por ejemplo puede haber diferencias en la posibilidad de ejercer los derechos entre regiones de un mismo Estado, a pesar de que la inversión se haya hecho de manera equitativa. Por cuanto el Estado queda obligado a investigar las causas y a dar muestra de cómo las combate.

“*Promover*” los derechos, supone educación y sensibilización acerca de las repercusiones y efectos de la actividad presupuestaria. Y requiere movilizar, asignar y gastar recursos para estar en constante comunicación con la sociedad a la que se sirve. Tanto a lo largo del proceso presupuestario como en la elaboración de la normativa o los programas de aplicación, evaluando dónde hace falta más promoción.

767 Observación General No.14 del Comité de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales sobre el derecho al...op.cit párr. 36-37.

2.13. Recapitulación.

Tras el análisis de los principios presupuestarios, podemos afirmar que fueron creados para facilitar la labor del poder legislativo. Pero, que a pesar de ello, ha sido el poder ejecutivo el que ha cobrado mayor protagonismo por un mal funcionamiento del sistema. Y en la aplicación de estos principios es necesario control. Control que es uno de los rasgos que definen un Estado de Derecho, y que persigue fiscalizar una actividad estatal que da comienzo con el deber de contribuir. Se controla porque la actividad financiera del Estado implica disponer de fondos públicos y debe efectuarse no sólo en la ejecución- o tras ella- del Presupuesto sino a lo largo de todo el ciclo presupuestario⁷⁶⁸.

En definitiva:

“ El Derecho Financiero ha de servir al ciudadano para algo más que para saber cuánto y cómo paga sus impuestos, hay que reconocer que el destino del gasto público encuentra límites jurídicos bien precisos en los fines y objetivos de la comunidad sancionados por la Constitución; y los derechos públicos de la ciudadanía, reconocidos y protegidos por la Constitución, no pueden verse desamparados o vulnerados por un destino del gasto público aprobado por el Poder Legislativo en abierta contradicción con ellos⁷⁶⁹”

768 MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso (Coord.). *Manual de Derecho Presupuestario...* op.cit p.163 y ss.

769 RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Introducción al estudio del derecho financiero: un ensayo sobre los fundamentos teóricos del derecho financiero*, Centro de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, 1976, pp.106-109.

Capítulo sexto. La incidencia de las obligaciones de derechos humanos en el Presupuesto.

Introducción: el Presupuesto Público desde y para la realización de los derechos humanos.

“Hace muchos años escribí en la pizarra “Revolución”. Era una época en la que era poco habitual leer esta palabra en las pizarras. Pero después taché rápidamente la “R” y dije: “Evolución”. Como profesor de bioquímica, lo que les recomiendo es la “evolución”. Tenemos que aceptar que hay cosas que tenemos que cambiar y que hay cosas que tenemos que conservar. Esto es la evolución. Ahora bien, si no viene la evolución, si no somos capaces de cambiar, entonces vuelve la “R”: “Revolución”. Y la Revolución no suele ser buena, porque va acompañada de violencia. Y la violencia, al final, siempre es mala.”⁷⁷⁰”

Desde una perspectiva de derechos humanos y en relación con el proceso presupuestario, cabría preguntarse⁷⁷¹: ¿existe un sistema de participación institucionalizada para la preparación y ejecución del presupuesto con los interesados directos? ¿Se publican los documentos presupuestarios en el dominio público o están disponibles para los interesados que los soliciten? ¿Está institucionalizado el calendario de preparación y ejecución del presupuesto? ¿Están sometidas las cuentas del presupuesto a una supervisión legislativa e independiente? ¿Se revisa periódicamente el procedimiento de elaboración de presupuestos para mejorar la participación de los interesados directos, la transparencia y para que la información se haga pública? ¿Cuál es la proporción de asignaciones presupuestarias – por sector o tema- para los grupos de población destinatarios que realmente se gasta de acuerdo con los objetivos del programa? ¿En qué sectores el gasto efectivo no alcanza las asignaciones presupuestarias?

El Presupuesto Público constituye una herramienta de las que permiten dar vida a los compromisos que un Estado ha adquirido en materia de derechos humanos. A través de las políticas y los programas que el Estado articula se persigue dotar de racionalidad el uso de unos recursos que son escasos y que tienen fines alternativos que compiten entre ellos. Los principios que hemos analizado hasta este punto son eminentemente formales- a pesar de que se presten a una interpretación de fondo desde los derechos humanos-, y por tanto, nada dictan acerca de las actividades que el Estado debe cubrir y las que no. En esta cuestión, el entramado de los derechos humanos intentará colmar este vacío⁷⁷².

770 ARARTEKO. Los derechos sociales en tiempos de crisis. II Jornadas de Ararteko sobre Políticas Públicas. Vitoria-Gasteiz, 2012, p.47.

771 Información extraída de OFICINA DEL ALTO COMISIONADO DE NACIONES UNIDAS EN DERECHOS HUMANOS. Indicadores de derechos humanos. Guía para la medición y la aplicación pp.133 y ss. Disponible en https://www.ohchr.org/Documents/Publications/Human_rights_indicators_sp.pdf u.v. 10/2/2019.

772 FUNDAR, GESOC, Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales México. *Políticas Públicas y Presupuestos con Perspectiva de...* op.cit pp.14 y ss.

A pesar de su importancia, la sociedad posee una escasa influencia en el proceso de decisión sobre cómo gastar los recursos, escaso nivel de acceso al por qué de esas decisiones y al resultado último o la consecuencia derivada de su implementación⁷⁷³.

Resultaría más sencillo conocer cómo un gobierno está invirtiendo los recursos públicos, si las cuentas públicas pudiesen funcionar como la cuenta bancaria de cualquier ciudadano. De modo que, de la comparación entre el dinero que hemos gastado en cada cosa, nuestros ingresos y el rendimiento de nuestras inversiones, pudiéramos obtener un resultado positivo o negativo que reflejara la posición financiera en que se encuentra el titular, si necesita pedir dinero prestado o si su salud financiera es correcta.

Sin embargo, no podemos utilizar este sistema, dado que es demasiado simple. La variedad de agencias que actúan y gastan en nombre del Gobierno, actividades que aunque suponen un gasto no se reconocen como tal etc.⁷⁷⁴, lo hacen imposible.

Además, la actividad financiera gubernamental actúa normalmente a la inversa de la manera en que actúa una familia, puesto que, mientras la familia mira los recursos que posee para saber lo que puede gastar; la actividad financiera gubernamental, establece aquello en que va a necesitar recursos – los gastos- y después trata de recaudarlos.

Como todo modelo de producción, el sector público requiere emplear recursos de todo tipo y éstos deben estar regulados jurídicamente en su obtención y en su aplicación. Y debemos distinguir entre el crecimiento en el número de compromisos con los derechos humanos que adquieren los Estados, y los recursos para hacerlos realidad. Tanto es así, que los derechos humanos hoy en día quedan condicionados por las posibilidades que en cada momento tenga el gasto público de un Estado. Gasto público que a su vez depende de los recursos que puedan ser recaudados a través del sistema tributario y el endeudamiento⁷⁷⁵.

Esto es, “*la eficacia de los derechos depende más del flujo de dinero para financiarlos que de la tinta indeleble de las constituciones*”⁷⁷⁶.

773 CORRY, Dan (Ed.), *Public Expenditure. Effective...* op.cit pp.1-6.

774 *Ibidem*, pp.43-44.

775 ÁLVAREZ MARTÍN, Juan Antonio. *El control de los recursos públicos. Condición inevitable de la democracia real. Visión sistemática y analítica*. Fundación Asesores Locales, Málaga, 2012, pp.31-41.

776 CHAPARRO HERNÁNDEZ, Sergio Raúl. *Presupuesto...* op.cit p.17.

Y, en este sentido: “*la riqueza que el Estado detrae de las varias fuentes debe ser empleada en la satisfacción de las necesidades públicas en base a precisas normas jurídicas y administrativas, cuyo fin es tutelar el interés público*”⁷⁷⁷”

De la regulación de la institución del presupuesto deriva que éste debe ser legal- aprobado por el legislativo y acorde al ordenamiento jurídico-; útil – teniendo por efecto el mayor beneficio para la mayoría- ; equilibrado- por cuanto en el nivel de ingresos no debe sustraerse cantidades excesivas de la economía privada o existir un elevado nivel de déficit público-; no excesivo- si ello supone gravar en exceso el patrimonio del contribuyente- y controlado.

Para la realización efectiva de los derechos humanos, el esfuerzo presupuestario de un Estado debe estar en línea con sus obligaciones de derechos humanos. El presupuesto resulta un instrumento imprescindible para convertir estas obligaciones en un verdadero y efectivo programa público de acción.

En esta línea, el Presupuesto puede considerarse como⁷⁷⁸:

1. Instrumento de política fiscal. Conectando el ingreso y el gasto público, en un ambiente que persigue la estabilidad de los precios y el pleno empleo.
2. Instrumento de redistribución. Ya que la adaptación del sistema tributario, la fijación de determinados beneficios fiscales, o el uso de las transferencias sociales así como una asignación equitativa de los recursos recaudados, buscando un justo reparto de la riqueza, contribuye a reducir las desigualdades en la sociedad, completando la tarea del sistema tributario.
3. Instrumento de planificación. El sector público fija unas metas y objetivos a alcanzar en un año determinado y para alcanzarlos requiere recursos. Y todo ello queda fijado a través de los presupuestos.
4. Instrumento político. Puesto que afirmar que los presupuestos no son el resultado de decisiones eminentemente políticas, sería mentir. Pero afirmar que estas decisiones no tienen límites jurídicos, también es mentir. En los presupuestos, se establecen las prioridades entre

⁷⁷⁷ LIGUORI, R. *Elementi di Scienza delle finanze e di Diritto finanziario*, Ed. Jovene Nápoles, 1960, p.24.

⁷⁷⁸ OFICINA DEL ALTO COMISIONADO DE NACIONES UNIDAS POR LOS DERECHOS HUMANOS. *Indicadores de derechos humanos...* op.cit pp.3-131.

distintas políticas disponibles, y la manera en que los recursos van a quedar asignados entre opciones que compiten entre sí. Así mismo, la aprobación anual por el Parlamento de la Ley de Presupuestos Generales, es un acto por el que se verifica la posibilidad de dar continuidad al Gobierno en el poder.

5. Instrumento de coordinación. En él, queda contenida toda la actividad financiera del sector público, de modo que, esta visión global ayuda a la mayor coherencia de las políticas entre sectores o niveles de gobierno.

6. Instrumento de rendición de cuentas. A través de su ejecución, se vigila que el gasto público real se adecúe al programado, y no ponga en riesgo la estabilidad presupuestaria comprometiendo los ingresos también presupuestados. Recursos que deben destinarse a los fines autorizados.

En este sentido, elaborar unos Presupuestos con enfoque de derechos humanos, queda relacionado con el proceso por el que se formulan y también con el contenido en sí de los Presupuestos.

A pesar de que la relación entre el ingreso público y el gasto público es clara, la equidad que se aplica en la esfera tributaria no se aplica por completo en el gasto público. Ello a pesar de que las razones para su aplicación en esta segunda esfera son las mismas que llevan a aplicar la equidad en la esfera del ingreso⁷⁷⁹.

Todos los derechos poseen un coste, y la actividad de nuestros Estados ha generado cierta expectativa social acerca de aquello que debe financiar el Estado, que parece no tener coste alguno y ser gratuito. El pleno empleo, el crecimiento económico, la salud universal etc. han acabado convertidos en “derechos adquiridos” que todos los que optan al gobierno deben incluir en sus programas políticos si quieren tener la oportunidad de salir escogidos⁷⁸⁰. El Estado social es hoy en día el “Estado fiscal⁷⁸¹”, ya que la actividad financiera del Estado es el mecanismo

779 RODRÍGUEZ BEREIJO, considera que no importa si nos situamos en la esfera del ingreso o en la del gasto, porque en ambos casos el beneficio o la pérdida de uno lo paga el otro. Véase en: RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. “Gasto público, Estado Social y Estabilidad Presupuestaria en XVIII *Jornadas de...* op.cit pp.147-48.

780 Ídem.

781 RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. “Gasto público, Estado Social y Estabilidad Presupuestaria en XVIII *Jornadas de...* op.cit p.151.

imprescindible a través del cual realizar al menos mínimamente las funciones del Estado tratando de corregir la realidad para conseguir un orden social más justo.

“¿Por qué el debate del Presupuesto que históricamente ha constituido la más alta expresión del poder del Parlamento y del control sobre el gobierno, ha perdido importancia hasta convertirse en un debate ritual dirigido más hacia cuestiones políticas generales que pudieran atraer la atención de la opinión pública hacia tal o cual partido político o a exigencias clientelares de determinados grupos sociales que hacia un examen serio y riguroso de las grandes decisiones de gasto y su coherencia con la ordenación de la economía?”⁷⁸²

Dejando de lado los principios comentados anteriormente, entramos en el contenido material del presupuesto y en aquellas reglas que deberían regir unos Presupuestos según y para los derechos humanos. Y es que, con el paso de los años, el lenguaje de los derechos humanos ha acabado penetrando en la esfera pública acompañado del sentimiento de injusticia en la asignación de los recursos.

Pero, ¿por qué el Presupuesto no es visto como una técnica valiosa para la realización de los derechos⁷⁸³? Las razones podrían ser: la especialización del Derecho Presupuestario, la politización de las decisiones presupuestarias-al menos aparentemente- y la ausencia de mecanismos articulados para vincular ambas esferas. Pongamos por ejemplo, la circunstancia de que en ningún manual de derecho de los gastos públicos, se hable de las funciones del Presupuesto explicitando que una de ellas es la realización de los derechos. Encontramos que su función es “*la satisfacción de las demandas colectivas o la realización de los objetivos del sector público*”. Pongamos por caso también la circunstancia de que las leyes tributarias pueden ser sometidas al control de constitucionalidad pero las leyes que rigen el gasto público no poseen un control material de constitucionalidad establecido como tal.

Nos planteamos entonces: ¿la escasez de recursos sigue haciendo posible la realización de los derechos humanos?, ¿es el contenido de los derechos humanos el que debe ajustarse a la realidad fiscal o por el contrario es la realidad fiscal la que debe ajustarse a la necesidad financiera de los derechos humanos? Y por último, ¿se corresponden la posición jerárquica que la norma constitucional le da a determinados objetivos con la financiación que se les asigna?

782 *Ibíd*em, p.149.

783 CHAPARRO HERNÁNDEZ, Sergio Raúl. *Presupuesto, derechos humanos y control judicial. Una oportunidad para la...*op.cit, pp.17 y ss.

¿El Presupuesto tan sólo queda anclado a normas de procedimiento o le son de aplicación asimismo principios de justicia material⁷⁸⁴?

En definitiva, ¿cuál es el papel que posee el Presupuesto como herramienta para la garantía de los derechos, y cuál es el papel de los derechos en la teoría del Presupuesto?

Las disposiciones normativas que establecen la necesidad de adoptar medidas de toda clase para la realización de los derechos, constituyen un instrumento esencial para su implementación. Y si tomamos como aceptable que sin recursos no podemos hacerlos realidad, ¿por qué no lo son?

El hecho es que esta convicción, queda matizada por tres factores: primero, por la voluntad política de actuar en favor de los derechos humanos ; segundo, por los elementos que pueden afectar a la disponibilidad de recursos tales como la eficacia y el carácter progresivo del sistema tributario nacional, el menor o mayor gasto militar, la participación ciudadana...; tercero, por aquellas circunstancias que afectan al posible uso del máximo de recursos disponibles tales como la coordinación entre administraciones o el monitoreo regular e independiente de este uso para prevenir o corregir ineficiencias y corrupción⁷⁸⁵.

La crisis económica y financiera global ha obligado a muchos Estados- a veces por presiones internas, otras por imposiciones externas- a adoptar medidas de austeridad, por un creciente déficit público y un crecimiento económico débil. Por tanto, resulta imprescindible establecer unas pautas que deben regir las decisiones de gasto, pautas directamente vinculadas con los derechos humanos, ya que, cuando los recursos son escasos, tomarse los derechos en serio es precisamente tener en cuenta la escasez. Pues como afirma CHAPARRO HERNÁNDEZ “*los derechos son demandas sociales que compiten entre sí por la financiación de actividades estatales y tienen costos de oportunidad*”⁷⁸⁶.

Ello lleva consigo la necesidad de realizar las elecciones presupuestarias que sean necesarias para preservar la dignidad del ciudadano y que permitan al Estado seguir cumpliendo siquiera en niveles mínimos con sus obligaciones en materia de derechos humanos.

784 *Ibidem*, pp.4 y ss.

785 SAVE THE CHILDREN SUECIA, *Recursos para los derechos del niño- Responsabilidad de los Estados. Recomendaciones*, Día de Debate General del Comité de los Derechos del Niño, 21 septiembre 2007.

786 CHAPARRO HERNÁNDEZ, Sergio Raúl. *Presupuesto, derechos humanos y Control...* op.cit p.16.

La Carta que el Comité de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, dirigió a los Estados Partes en 2012⁷⁸⁷-momento álgido de la crisis económica-, pretende recordar a los Estados su obligación de proteger los derechos humanos incluso en un contexto de crisis económica. Todo Estado debe evitar adoptar decisiones que puedan vulnerar los derechos humanos y sean contrarias a sus obligaciones, porque como dice pueden provocar inestabilidad política, inseguridad social etc.

Es inevitable pensar que habrá algún retroceso, pero sólo se permitirá en la medida en que sea provisional, necesario y proporcional y la medida menos perjudicial, no discriminatoria y que asegure que se respeta el contenido mínimo de los derechos humanos. Y en la cooperación internacional, los Estados estarán obligados ad extra por sus obligaciones de derechos humanos al adoptar una decisión como parte de instituciones financieras internacionales.

El gasto público, ha sido analizado desde perspectivas científicas tan variadas como la económica, política, sociológica etc. Pero, el método jurídico, en lo referente a su justicia, ha sido el gran ausente⁷⁸⁸. Mucho más ausente ha sido la aplicación de una óptica de derechos humanos.

La razón principal la encontramos en el silogismo de que si la decisión sobre cómo invertir los recursos públicos la adopta el poder político, la decisión es política. Y como resultado, en pocas ocasiones se ha planteado algo más que la legalidad de las decisiones sobre gasto, dejando de lado la legitimidad de dichas decisiones. Legitimidad derivada de la vinculación jurídica de los poderes públicos a atender ciertas necesidades o hacerlo de un modo determinado⁷⁸⁹ sin hacerlo depender de voluntades coyunturales, y cómo horizonte de los derechos de la comunidad.

Buscaremos la manera en que – sin negar su carácter político- podamos insertar el elemento jurídico. A este respecto, el elemento jurídico no estará compuesto en exclusiva por aspectos formales sino también por exigencias de justicia, puesto que “*la configuración jurídica de la*

787 Carta del 12 de mayo de 2012 dirigida a los Estados Parte en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, por la Presidenta del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Ariranga G.Pillay. CESCR/48th/SP/MAB/SW disponible en <https://www2.ohchr.org/english/bodies/cescr/docs/LetterCESCRtoSP16.05.12.pdf> u.v. 10/2/2019.

788 ORÓN MORATAL, Germán. *La configuración constitucional del gasto público*, Tecnos, Madrid, 1995 pp.14 y ss.

789 ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. *Presupuesto del Estado y Constitución*, Ministerio de Hacienda, 1981 p.325.

*actividad financiera tiene unos criterios de justicia y no pueden ser sustituidos o ignorados por exigencias de racionalidad económica*⁷⁹⁰”.

El Presupuesto, como documento más relevante y de mayor incidencia en la política económica y social de un Estado, es la traducción a números de la viabilidad o factibilidad económica de los derechos para un determinado periodo de tiempo. Pero, requiere un cambio desde la posibilidad de hacerlos realidad hacia la obligatoriedad de que lo sean en un periodo más o menos largo. ¿Cómo podemos insertar el elemento jurídico de derechos humanos en el ciclo presupuestario?

Tratar de enclavar dicha perspectiva no sólo implica que uno de los fines del Presupuesto debe ser la realización de los derechos humanos, sino que además supondrá el respeto por sus reglas jurídicas y principios a lo largo del ciclo presupuestario. Porque en la actividad de recaudar y gastar ya pueden verse comprometidos derechos y también cabe asegurar las legítimas expectativas que el ciudadano posee en su relación fiscal con el Estado⁷⁹¹.

En un momento histórico en el que las decisiones sobre cómo, dónde y cuánto invertir han de ser más selectivas-aunque estos razonamientos son aplicables en época de bonanza económica también-, resulta imprescindible que lo que en esencia es una decisión política, encuentre límites jurídicos más allá de los puramente formales. Con este objetivo, en los siguientes apartados, se analizarán los principios de derechos humanos que resultan aplicables al presupuesto, dando a conocer cuál es la incidencia que posee aplicar una perspectiva de derechos humanos sobre el ciclo presupuestario.

1. Los principios de derechos humanos aplicables al presupuesto público.

¿Cuáles son los principios de derechos humanos aplicables al gasto público?

*“Desde una perspectiva de derechos humanos, los presupuestos son los instrumentos concretos por medio de los cuales los gobiernos cumplen o violan los requisitos que plantean los derechos. Y así como, durante muchos años, los ciudadanos del mundo se han unido para expandir nuestros derechos básicos, hoy en día existe un esfuerzo global para que monitoreen e influyan en los procesos en virtud de los cuales los Estados deciden sobre el presupuesto público*⁷⁹²”

790 ORÓN MORATAL, Germán. *La configuración...* op.cit p.19.

791 CHAPARRO HERNÁNDEZ, Sergio Raúl. *Presupuesto...* op.cit p.46.

792 SCHULTZ, Jim. *Promesas que cumplir. El Presupuesto Público...* op.cit p.10.

Tal y cómo ha quedado establecido en el primer capítulo de este trabajo, una de las principales consecuencias de la ratificación por un Estado de un tratado de derechos humanos será la asunción de la obligación de adoptar las conocidas como medidas generales de aplicación.

Y tal y como ya establecía el artículo 28 de la Declaración Universal de los derechos humanos:

“Toda persona tiene derecho a que se establezca un orden social e internacional en el que los derechos y libertades proclamados en esta Declaración se hagan plenamente efectivos”

Estas medidas-derivadas de lo que los Estados dan a conocer de su actividad para implementar los distintos tratados en sus informes a los órganos de tratados, y estos recogen- no sólo contemplan la necesidad de adoptar o reformar la legislación, elaborar planes o estrategias nacionales etc. sino que también incluyen la necesidad de materializar los derechos a través de los recursos públicos.

A modo de ejemplo, podemos destacar las Directrices Voluntarias en apoyo de la realización progresiva del derecho a una alimentación adecuada en el contexto de la seguridad alimentaria nacional⁷⁹³. A pesar de que son orientaciones a los Estados para mejorar la implementación del derecho a la alimentación y no son vinculantes, resulta interesante observar que una de las 19 Directrices- la número 12- se dedique a los *“recursos financieros nacionales”*.

En ella, se alienta a las distintas administraciones responsables de las políticas públicas a asignar recursos en sus presupuestos para la lucha contra el hambre y la promoción de la seguridad alimentaria. Asimismo, en todo lo relacionado con el uso de recursos públicos deben garantizar la transparencia y la rendición de cuentas. Además, deben promover la programación y ejecución de gastos y programas sociales básicos-sobretudo focalizados en los segmentos de la población en situación de vulnerabilidad-, protegiendo a los grupos más vulnerables de los recortes en el Presupuesto, respetando-y aumentando -la calidad y eficacia de los gastos sociales.

Adicionalmente, se alienta a los Estados a que se esfuercen por evitar que los recortes afecten negativamente al acceso a una alimentación adecuada y a establecer un entorno jurídico y económico propicio para movilizar y promover el ahorro interno así como inversiones externas

793 ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LA AGRICULTURA Y LA ALIMENTACIÓN. Aprobadas por el Consejo de la FAO en su 127º período de sesiones, Roma, noviembre de 2004, Directriz 12 sobre los “Recursos financieros nacionales”, Disponible en: http://www.fao.org/fileadmin/templates/righttofood/documents/RTF_publications/ES/RightToFood_Guidelines_ES.pdf u.v 22/5/2017.

productivas. Y a buscar nuevas fuentes de financiación, ya sean públicas, privadas, nacionales o internacionales para sostener los programas sociales.

Si acudimos ahora al derecho a la salud, como otro ejemplo, encontramos que ya en el año 1999, el Comité para la Eliminación de la Discriminación contra la Mujer realiza una alusión a la necesidad de adoptar medidas presupuestarias. La Observación General No.24⁷⁹⁴ relativa a la mujer y la salud, en su párrafo 17 considera: “*el deber de velar por el ejercicio de estos derechos impone a los Estados Partes la obligación de adoptar medidas adecuadas de carácter legislativo, judicial, administrativo, presupuestario, económico y de otra índole en el mayor grado que lo permitan los recursos disponibles para que la mujer pueda disfrutar de sus derechos...*”. Realiza al final del mismo párrafo una reflexión acerca de la importancia de entender que las obligaciones que un Estado posee en materia de derechos humanos- en particular, en la provisión de los bienes y servicios necesarios con las características anteriormente referidas- continúan para éste en el caso en que decide delegar o transferir esas facultades al sector privado⁷⁹⁵. Por este motivo, deben informar sobre cómo se van a organizar para asegurarse de que cumplan y cumplir el Estado por ende.

Si realizamos un análisis de los condicionantes que en materia de inversión pública prevén los tratados fundamentales de derechos humanos, observamos que en pocos de ellos se hace alusión expresa a las medidas presupuestarias o financieras y que en caso de hacerse mención expresa se hace distinguiendo entre generaciones de derechos.

Dividiremos esta sección que tratará los principios de derechos humanos que deben permear el proceso presupuestario desde y para los derechos en dos grupos: los principios relativos a las medidas que deben adoptarse de manera inmediata y se aplican con carácter general a todos los derechos, y los principios aplicables-siguiendo la estructura de los tratados básicos de derechos humanos- a los derechos económicos, sociales y culturales en materia presupuestaria.

794 Observación General No.24 sobre la mujer y la salud (art.12), de 2 de febrero de 1999. Contendida en A/54/38/Rev.1, cap. I.

795 Véase la Observación General No.16 del Comité de los Derechos del Niño sobre las obligaciones del Estado en relación con el impacto del sector empresarial en los derechos del niño, de 17 de abril de 2013. CRC/C/GC/16. En su párrafo 28 establece “*los Estados deben adoptar todas las medidas apropiadas, razonables y necesarias para impedir que las empresas cometan violaciones de los derechos del niño o contribuyan a ello*”.

1.1. Obligaciones inmediatas y generales.

1.1.1. La adopción de medidas.

Los Estados tienen margen de maniobra a la hora de elegir las medidas a adoptar para cumplir con sus obligaciones de derechos humanos. Y existe una tendencia bastante consolidada por parte de los Estados, en considerar que las medidas apropiadas que deben adoptarse tras la ratificación son de carácter legislativo o administrativo en exclusiva. Sin embargo, la misma presteza exigida para esta clase de medidas debe darse en la adopción inmediata de medidas financieras y también educacionales⁷⁹⁶.

“Esta disposición requiere que todos los Estados Partes comiencen inmediatamente a adoptar medidas encaminadas a conseguir el goce pleno por todos de todos los derechos proclamados por el Pacto. En muchos casos, la adopción de medidas legislativas será indispensable para convertir en realidad los derechos económicos, sociales y culturales, pero las leyes por sí mismas no son una respuesta suficiente en el plano nacional. Será necesario que los gobiernos adopten medidas administrativas, judiciales, políticas, económicas, sociales, educacionales y de muchos otros tipos para asegurar a todos el disfrute de estos derechos”⁷⁹⁷.

El hecho de que se hable de medidas apropiadas en los tratados básicos de derechos humanos o de medidas adecuadas y no se dé una lista exhaustiva de las que deben adoptarse, pretende que se puedan ajustar a los distintos sistemas legales, económicos etc. de cada Estado⁷⁹⁸.

En materia presupuestaria y en lo que atañe a sus obligaciones financieras de invertir en la materialización de los derechos, la obligación inmediata-aplicable a todos los derechos- de adoptar medidas supone la necesidad de que desde el primer momento los derechos estén presentes en el Presupuesto. Esto es como decir, que las limitaciones en los recursos no pueden servir como justificación para no tener en cuenta determinados derechos por considerarlos derechos caros.

796 Observación General No.3 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales sobre la índole de las obligaciones de los Estados Partes (párrafo 1 del artículo 2) (Quinto período de sesiones, 1990), U.N. Doc. E/1991/23 (1990), párrafos 4-7.

797 [Folleto informativo No.16 \(Rev. 1\) - Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales](http://www.ohchr.org/Documents/Publications/FactSheet16Rev.1sp.pdf) <http://www.ohchr.org/Documents/Publications/FactSheet16Rev.1sp.pdf> u.v. 23/5/2017.

798 Observación General No.9 del Comité de los derechos Económicos, Sociales y Culturales sobre la aplicación interna del Pacto, de diciembre de 1998, E./C.12/1998/24, párrafos 1-5.

La interdependencia e indivisibilidad de los derechos humanos requiere de la adopción de medidas presupuestarias respecto a todos los derechos⁷⁹⁹. Es obvio que los derechos- dada la realidad actual- no pueden garantizarse todos al 100%, sin embargo son derechos presentes y respecto a ellos deben adoptarse medidas desde el primer momento.

La obligación de “*adoptar medidas*” constituye un compromiso que no queda condicionado ni limitado por nada más. Es decir que aunque es lógico afirmar que las condiciones para ejercer los derechos no pueden materializarse de la noche a la mañana, y requieren un proceso más o menos largo; las medidas que pretenden lograr ese objetivo deben ser adoptadas en un plazo razonablemente breve desde que entra en vigor el tratado de que se trate. Y deben ser “*deliberadas, concretas y orientadas lo más claramente hacia la satisfacción de las obligaciones*”⁸⁰⁰.

La obligación de adoptar medidas para cumplir con las obligaciones dimanantes de los tratados de derechos humanos es de tal importancia que no se permite desde la perspectiva del Derecho de los Tratados, que se efectúe reserva alguna por lo que se refiere al artículo en el que se prevé dicha obligación. La justificación la encontramos en que esa reserva no podría admitirse por ir en contra del objeto y fin mismo del tratado en cuestión⁸⁰¹.

Se trata de una obligación por la que quedan vinculados todos los poderes públicos en su actuar, no pudiendo aducir que uno de ellos ha llevado a cabo un acto incompatible para liberarse de responsabilidad. El Estado Parte es responsable- y el poder ejecutivo como su representante ante la Comunidad Internacional- de lo que hagan todos, porque deben ajustarse al cumplimiento de las obligaciones de derechos humanos de manera conjunta.

Así las cosas, el incumplimiento de la obligación de adoptar las medidas apropiadas de manera inmediata no se puede justificar por las circunstancias políticas, sociales, culturales o económicas del Estado de que se trate. Siguiendo la Convención de Viena sobre el Derecho de

799 *Ibíd*em, párrafo 8: “la interdependencia e indivisibilidad de los dos conjuntos de derechos humanos (...) se reconozcan y queden reflejados en el sistema de que se trata”.

800 *Ibíd*em, párrafo 2.

801 El Comité de los derechos humanos, lo considera así respecto al art.2 párrafo 1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en su Observación General No.31 sobre la naturaleza de la obligación jurídica general impuesta a los Estados Parte en el Pacto, de 26 de mayo de 2004. CCPR/C/21/Rev.1/Add.13, párrafo 5.

Tratados⁸⁰², no puede invocar su derecho interno para justificar el incumplimiento pero tampoco ninguna otra circunstancia.

Como comentábamos con anterioridad, resultaría ilógico afirmar que los derechos pueden garantizarse por completo e inmediatamente- no importa si hablamos de derechos de primera o segunda generación-. Sin embargo, y aun reconociendo el obstáculo que pueden suponer unos recursos escasos, los Estados deben cumplir con algunas obligaciones de carácter inmediato como la que comentamos. Una medida a adoptar en materia presupuestaria, de carácter inmediato, podría ser revisar la legislación tributaria y cerciorarse de que no trasgrede derechos. Con todo, para asegurar que la posterior aplicación de la misma y la recaudación que se utilizará como base para programar los Presupuestos públicos e intentar cubrir los gastos previstos, es acorde a ellos. Así mismo, revisar la normativa que regula el proceso presupuestario⁸⁰³- buscar una estructura que permita observar en qué y en quién se invierten los recursos-, sobre todo la transparencia, la información que va a poderse suministrar, y los principios que van a determinar las asignaciones así como evaluar el impacto en las asignaciones para materializar los derechos que tendrán los distintos compromisos con entidades financieras externas. Y también capacitar a todo el que vaya a tomar parte en el proceso presupuestario desde la recaudación hasta la ejecución de las partidas aprobadas en derechos humanos.

Del mismo modo, sería aconsejable realizar un estudio anual de las inversiones que son necesarias. Y ordenarlas por prioridades que se ajusten a la realidad de cada periodo y a las posibilidades de financiación, con objeto de facilitar el proceso de programación y hacerlo más efectivo. A la manera de una serie de ítems en los que necesariamente se ha de invertir- y es factible económicamente- de manera que pueda controlarse por el legislativo más fácilmente si tienen su traducción en el Presupuesto.

En definitiva, la obligación de adoptar medidas de manera inmediata, supone la necesidad de preparar el proceso, los sujetos intervinientes y las reglas del juego para que pueda utilizarse el Presupuesto como herramienta para materializar los derechos y los respete entretanto. Al mismo

802 Art.27 “no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado”.

803 Y la propia Ley Presupuestaria porque si impide el goce de los derechos o directamente admite actuaciones que pueden violarlos, debe modificarse para hacerla compatible con el Derecho Internacional de los derechos humanos.

tiempo, implica articular buenos sistemas de control, indicadores y mecanismos para exigir responsabilidades.

El hecho de que la expresión utilizada en los tratados fundamentales sea la de “*adoptarán*”, implica que el Estado no posee potestad para decidir si las adopta o no. Debe adoptarlas lo antes posible y deben ser las apropiadas al fin perseguido. Por tanto, todo aquél que forma parte del proceso presupuestario público debe ejercer su función de manera acorde con los estándares y reglas del Derecho Internacional de los derechos humanos desde el primer momento y el Estado debe crear el entorno adecuado para que todos los poderes puedan hacerlo. Entre otras cosas, permitiéndoles tener acceso a la información y los recursos necesarios para poder actuar de conformidad⁸⁰⁴.

1.1.2. No discriminación.

Junto a la obligación inmediata de adoptar medidas, encontramos la prohibición de discriminación. Una obligación transversal que debe respetarse durante todo el ciclo presupuestario. La pervivencia de la discriminación impide-también en materia financiera- el ejercicio de los derechos. Y aunque pueda pensarse lo contrario, lo cierto es que el crecimiento económico no ha traído consigo un desarrollo más sostenible socialmente, puesto que siguen existiendo fuertes desigualdades. Y precisamente el Derecho Financiero es un derecho que tiene vocación redistributiva, razón por la que una de las premisas de este trabajo es que el Presupuesto puede ser utilizado como herramienta para transformar la sociedad.

La no discriminación en materia presupuestaria, implica la necesidad de que los Estados adopten toda medida necesaria para que sus leyes, políticas y programas tengan resultados positivos para todos. Para ello deben movilizar, asignar y gastar los recursos necesarios para financiarlas⁸⁰⁵.

La prohibición de discriminar no está supeditada a una progresiva implementación de los derechos ni a las disponibilidades de recursos y se aplica plena e inmediatamente⁸⁰⁶.

804 Observación General No.19 del Comité de los Derechos del Niño sobre la elaboración de presupuestos públicos para hacer efectivos los derechos del niño (art.4), CRC/C/GC/19 de 21 de julio de 2016, párr. 18-20.

805 *Ibidem*, párrafos 41-44.

806 Observación General No.13 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales sobre el derecho a la educación (art.13 del Pacto), de 8 de diciembre de 1999, E./C.12/1999/10, párrafo 31.

En aras de lograr la igualdad material de los ciudadanos, el Estado debe hacer estudios y detectar en qué medida, determinados grupos de la sociedad requieren medidas específicas de financiación y usar el Presupuesto- en sus dos esferas- para atenderlas.

La no discriminación también implicará que en la programación y ejecución del Presupuesto, no pueden desviarse fondos en favor de determinados grupos sin un motivo razonable, ni privar a determinados colectivos de hacer llegar sus puntos de vista. La prioridad que deba darse a determinados gastos para atender necesidades específicas, debe hacerse compatible con un gasto eficiente, eficaz y equitativo.

En esencia, el respeto de la prohibición de discriminar- en materia presupuestaria- implica la necesidad de recaudar, asignar y ejecutar los recursos con criterios de equidad, prestando especial atención a los colectivos excluidos socialmente.

Para controlarlo, es necesario que el Estado cuente con datos desagregados también en el Presupuesto, al menos por edad, sexo, etnia, nivel socioeconómico y territorio- que se puedan comparar en el tiempo-. De modo que pueda ser comprobado si dentro de un específico programa de gasto se han asignado los recursos siguiendo criterios de igualdad, y si a posteriori, en la ejecución de los fondos, se ha promovido o no algún tipo de desigualdad o de discriminación a fin de poder corregir la situación⁸⁰⁷.

Junto a la obligación de adoptar medidas, la no discriminación es de inmediato cumplimiento y al mismo tiempo recorre todo el proceso presupuestario de la mano de principios como el de la progresividad o el de la movilización y ejecución del máximo de recursos disponibles. De manera que, se adoptarán medidas inmediatamente orientadas a la progresiva realización de los derechos y utilizando el máximo de recursos disponibles, y todo ello sin violar la prohibición de discriminación formal, material, directa e indirecta. Esto significa que no basta con que se recauden los recursos o se asignen de manera no discriminatoria, porque no son una muestra cierta del cumplimiento por los Estados de sus obligaciones de derechos humanos. Puede aprobarse una asignación muy respetuosa y suficiente pero después el gasto real puede ser muy distinto y discriminatorio.

La discriminación formal es más compleja de observar en el Presupuesto ya que se considera un texto neutral. A pesar de ello, cualquier pequeña decisión sobre el destino de los fondos

807 FUNDAR, GESOC, Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales México. *Políticas Públicas y Presupuestos con Perspectiva de derechos humanos. Manual operativo para servidores...* op.cit pp.24 y ss.

públicos afecta a la ciudadanía, y no lo hace en el mismo nivel. Puesto que los grupos que menor posibilidad tienen de influir en las decisiones públicas -por una infrarrepresentación o la imposibilidad de acceder a cauces de participación establecidos en igualdad de condiciones- normalmente padecen una falta de inversiones en las áreas prioritarias para el mantenimiento de su calidad de vida. Será necesario observar el Presupuesto, pero también la información estadística y los informes sobre el impacto de las inversiones en la sociedad o en un estadio previo, de las estructuras tributarias existentes, para poder considerar que no está discriminando el propio texto.

En este mismo orden de cosas, en el examen y la aprobación del documento presupuestario será necesario que se respeten los cauces legales para asegurar que las minorías están representadas en el Parlamento, sin una participación atropellada por la falta de tiempo. Esta obligación también conlleva que no puede hacerse inversiones desproporcionadas en unas áreas y no en otras sin una razón objetiva y racional, y tampoco no invertir en áreas que tienen el apoyo de los partidos que no están en el poder y constituyen la oposición.

La no discriminación supone accesibilidad, en este caso accesibilidad económica a los derechos. Esto es, respecto a la discriminación sustantiva, que las inversiones en derechos se hagan de una manera que permita que los bienes y servicios públicos que el ciudadano necesita para acceder a una vida digna estén disponibles, sean de calidad y pueda acceder a ellos con independencia de y según su capacidad económica. Cualquier ciudadano, pueda o no costearse la alternativa privada para ejercer sus derechos, debe poderlos ejercer en igualdad de condiciones⁸⁰⁸. Y en consecuencia, y dadas determinadas dificultades para ejercer sus derechos, la no discriminación no supondrá tan sólo facilitar el acceso a la educación o al trabajo de estas personas, sino también invertir en ellos de manera adecuada y suficiente y procurando una igualdad sostenible.

Por tanto, evitar la discriminación formal y sustantiva en materia presupuestaria, es tanto como decir que las asignaciones presupuestarias no deben discriminar al destinar los recursos a cierto grupo salvo por una diferenciación admisible. Y las inversiones a posteriori no deben tener un impacto discriminatorio en la población objetivo y el resto de la sociedad.

808 BLYBERG, Ann; HOFBAUER, Helena. *Art.2 and Governments' Budgets*, febrero de 2014, en:<http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Article-2-and-Governments-Budgets.pdf> u.v. 23/5/2017, pp.35 y ss.

La discriminación formal y sustantiva se da tanto por acción como por omisión del Estado, pues éste preserva su obligación de no discriminar cuando los bienes y servicios los presta una entidad que no pertenece al sector público. Para esta tarea el Estado también necesita articular buenos sistemas de monitoreo y exigencia de responsabilidad, y financiarlos de manera suficiente.

Desde una perspectiva de derechos humanos, cabría preguntarse: ¿El Estado está identificando a las personas en situación de vulnerabilidad a la hora de programar el Presupuesto, aprobar las partidas, revisarlas y modificarlas y ejecutar el gasto? ¿El Estado ha puesto en funcionamiento mecanismos que le permiten detectar “errores de inclusión o exclusión”? ¿Comprueba que las asignaciones llegan a la población objetivo? ¿Al reorientar el gasto en caso de ingresos disponibles, establece algún orden de prelación que tenga en cuenta la situación de los derechos y en particular la oportunidad de ejercerlos por las personas en los segmentos más vulnerables?

En caso de que un Estado adopte medidas especiales en materia presupuestaria- razonables, objetivas y proporcionadas⁸⁰⁹-, en ningún caso podrá significar que haya una separación de derechos que se mantenga en el tiempo una vez alcanzado el objetivo. Además, debe asegurarse de que todos los que intervienen respeten también la prohibición de discriminación.

Si un Estado detecta que determinadas personas no reciben los beneficios que el resto sí recibe, -y el motivo es la dificultad de disponer de recursos para hacerlos disponibles a todos inmediatamente-, si no modifica la situación de manera prioritaria estará discriminando. Y además, deberá demostrar que existe una justificación objetiva y razonable para asignar los fondos de esa manera y que el Estado ha usado todos los recursos a su disposición para evitarla o en su caso eliminarla de manera preferente.

“La falta de recursos para acabar con el trato discriminatorio no es una justificación objetiva y razonable, a menos que el Estado Parte se haya esforzado al máximo por utilizar todos los recursos de que dispone para controlarlo y erradicarlo con carácter prioritario”⁸¹⁰”

La no discriminación puede llevar incluso a que se tenga que recortar en aspectos no prioritarios temporalmente, porque efectivamente se constata que la programación de las inversiones está

809 Observación General No.20 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, sobre la no discriminación y los derechos económicos, sociales y culturales (artículo 2, párrafo 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales), de 2 de julio de 2009, E/C.12/GC/20, párrafo 9. Y también-entre otras- en la Observación General No.18 del Comité de derechos humanos sobre la no discriminación, de su 37º periodo de sesiones, 1989, párrafo 13.

810 CHAPARRO HERNÁNDEZ, Sergio Raúl. *Presupuesto, derechos humanos y control judicial...* op.cit p.79.

directa o indirectamente orientando los recursos escasos hacia áreas menos prioritarias o hacia programas que no son eficaces, eficientes y equitativos⁸¹¹. Porque las inversiones deben tener en cuenta la equidad entre territorios, la densidad de población, sus necesidades, la solidaridad intergeneracional etc.⁸¹² De manera que la disparidad en las políticas de gasto que tenga por resultado, por ejemplo, una calidad de la educación diferente según el lugar en el que se vive, puede ser un caso de discriminación⁸¹³.

Cumplir con esta obligación no siempre va a requerir que se gasten recursos, o que se aumente la cuantía de los ya asignados. En ocasiones sólo será necesario un cambio en la legislación o las políticas y programas gubernamentales para conseguir que no se discrimine. Y en este orden de ideas, es imprescindible tener en cuenta una vez más la conexión indiscutible de todo el fenómeno financiero. Esto es, tanto las estructuras formales y su aplicación material en el ingreso y el gasto público deben ser no discriminatorias. En caso contrario, un Presupuesto que asigna recursos suficientes y de manera prioritaria a colectivos en situación de vulnerabilidad severa, pero que ha recaudado dichos recursos de manera discriminatoria, no resulta aceptable desde los derechos humanos.

Existe evidencia de que la crisis ha sido muy inclusiva. Esto es, la sociedad en su conjunto- unos más y otros menos- ha padecido sus efectos. Sin embargo, la misma evidencia indica que la recuperación -y las medidas adoptadas para ello- está siendo exclusiva⁸¹⁴. Por ello resulta importante que las políticas articuladas y las decisiones presupuestarias tengan en cuenta a todos.

Para concluir con el apartado que analiza el deber de no discriminar en materia presupuestaria, daremos evidencia de algunos casos nacionales en los que se ha constatado la existencia de discriminación en las asignaciones presupuestarias:

811 Por ejemplo, sería discriminatoria la inversión priorizada en un servicio de salud caro al que sólo accede una parte de la población muy pequeña, mientras la atención primaria y los servicios preventivos en salud- con una población objetivo más numerosa- no estén garantizados para todos.

812 GRUPO FARO. *¿Cómo observar los derechos humanos en el presupuesto? Manual ciudadano*, 2013. En: <https://www.grupofaro.org/content/%C2%BFc%C3%B3mo-observamos-los-derechos-humanos-en-el-presupuesto> u.v. 23/5/2017, pp.14 y ss.

813 Observación General No.13 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales sobre el derecho a la educación (art.13 del Pacto), de 8 de diciembre de 1999, E./C.12/1999/10, párrafo 35.

814 Véase UNICEF .Policy, Advocacy and Knowledge Management, Division of Policy and Practice. *Inclusive Crises, Exclusive Recoveries, and Policies to Prevent a Double Whammy for the Poor*, Nueva York, mayo 2010.

En primer lugar, Sudán contaba con un sistema de salud gratuito desde la época de las colonias hasta aproximadamente los años 90. Pero debido a sus problemas económicos, el Fondo Monetario Internacional le obligó a realizar la transición hacia un sistema privado con una inversión pública limitada y con el pago de tarifas por parte del usuario. Fruto de esta reforma, que no tuvo en cuenta las repercusiones que iba a tener, hoy día se estima que menos de la mitad de la población del país tiene cubierto su derecho a la salud⁸¹⁵. Entre las razones, la accesibilidad económica universal- al ser gratuito el servicio-que caracterizaba al anterior sistema de salud, permitía que todos pudiesen acceder a él. Sin embargo, la escasez de recursos y la necesidad de acudir a instancias internacionales de financiación supuso el cumplimiento de condiciones- que no tuvieron en cuenta el impacto de su implementación- que han acabado por discriminar financieramente en su derecho a la salud, a todo aquél que no puede pagar por el servicio.

En segundo lugar, una niña con discapacidad estuvo escolarizada hasta los 8 años en un instituto médico-educativo en Francia⁸¹⁶. Hasta que en 2003, al tener que dejar este instituto por la edad, su escolaridad quedó suspendida. El Consejo de Estado francés consideró que las dificultades que pueda entrañar la escolarización de una niña con discapacidad no pueden privarla de su derecho a la educación. Es más, la ausencia de las estructuras adecuadas debía ser colmada por la intervención del Estado. Precisamente el Estado debe crearlas al ser deudor de la obligación de garantizar el efectivo derecho a la educación de todos los niños. Una obligación de resultados que en caso de no cumplirse, exige una reparación. El Código de Educación francés considera que los niños y los adolescentes con discapacidad tienen una obligación educativa. Y ésta sólo se verá satisfecha cuando reciban una educación ordinaria o especial-adaptada a su situación-. El Consejo consideró que incumbe al Estado tomar toda medida necesaria y aplicar los medios necesarios para que el derecho a la educación sea efectivo en los niños con discapacidad. Porque en caso de no hacerlo, la carencia constituye una violación de las responsabilidades del Estado.

En tercer lugar, la cárcel de Charles Street en Boston- Estados Unidos-, contaba con pésimas condiciones para sus presos⁸¹⁷. Celdas con insuficiente espacio, colchones sucios e insalubres,

815 BLYBERG, Ann; HOFBAUER, Helena. *Art.2 and Governments' Budgets*, febrero de 2014, en: <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Article-2-and-Governments-Budgets.pdf> u.v. 23/5/2017, p.46.

816 Caso N-311434 M. et Mme. Laruelle. Section du Contentieux, Conseil d'Etat, Francia, resuelto el 8 de abril de 2009. Los apartados del Código de Educación francés mencionados en este párrafo se corresponden con el L.351-1 y el L.112-1.

817 Caso *Inmates of Suffolk County Jail vs. Eisenstadt*, United States District Court, D.Massachusetts, resuelto el 20 de julio de 1973.

tuberías inadecuadas-que provocaban constantes inundaciones y fugas-, lavabos sucios y que ponían en peligro la salud de los usuarios etc. Además la cárcel corría grave peligro de incendio y no existía un buen sistema de evacuación para tal acontecimiento. Las instalaciones estaban plagadas de insectos y animales, el personal no estaba capacitado y no existía asistencia psiquiátrica para la población reclusa con alguna enfermedad mental.

Los internos de la cárcel, demandaron al distrito de Massachusetts por violar sus derechos más básicos. La Corte consideró que la cárcel infringía innecesariamente y sin justificación sus libertades de movimiento razonable, aseo personal e intimidad. Y añadió que las garantías constitucionales no podían verse cumplidas si no se contrataba personal y se construía una nueva cárcel.

Construir una nueva cárcel suponía un coste que iba a significar una carga económica importante para los contribuyentes del condado de Suffolk, aunque se sugería que se vendieran los terrenos sobre los que se edificó la cárcel para disminuirla.

La Corte consideró que la privación de los derechos constitucionales de la población reclusa y de los trabajadores de la cárcel no puede justificarse por las condiciones económicas. Se violaron sus derechos y ordena que se repare la situación.

En cuarto lugar, el Estado de Sudáfrica financia⁸¹⁸ unas escuelas llamadas especiales para niños con discapacidad intelectual moderada a leve⁸¹⁹. Los que poseen una de grado severo o profundo no son admitidos en ningún tipo de escuela. En la provincia occidental de Cabo, la única alternativa para ellos son unos centros que gestionan organizaciones no gubernamentales y son insuficientes en número.

El Estado no paga una prestación directa para su educación a estos niños sino que lo hace vía subsidio por el Departamento de Salud a estas ONG. Este apoyo financiero es sin embargo inferior al que destina el Estado a la educación de los niños sin discapacidad.

Un conjunto de ONG, demandó al gobierno porque su política educativa violaba el derecho a la igualdad, a la educación, a la dignidad y la protección frente al abandono o la degradación

818 La situación puede haber cambiado recientemente.

819 Caso Western Cape Forum for Intellectual Disability v. Government of the Republic of South Africa and Government of the Province of the Western Cape, Tribunal Superior de Justicia de Sudáfrica, Caso no. 18678/2007, resuelto el 11 de noviembre de 2010.

de estos niños. Siendo que los recursos públicos son muy inferiores e inadecuados para cubrir las necesidades reales y sólo están disponibles cuando una ONG presta sus servicios.

Es obvio que no pueden satisfacerse todas las necesidades educativas en un breve periodo de tiempo o inmediatamente y que debe tenerse en cuenta el contexto socio-económico del país, pero debe poderse apreciar cierto progreso para todos.

La Corte se preguntó hasta qué punto la diferenciación que hacia el Estado estaba justificada por alguno de sus propósitos. El Estado fue cuestionado acerca de porqué el déficit presupuestario debe soportarlo ese grupo de niños y no todos y acerca de si es justificable y razonable que los más vulnerables paguen ese precio. Y le requirió un análisis presupuestario que mostrase los recursos disponibles y el costo adicional de cumplir con su obligación.

Los demandados alegaron la falta de recursos y que las decisiones a tomar no eran sencillas. El Tribunal decide que los demandados no adoptaron las medidas razonables para satisfacer las necesidades educativas de los niños con discapacidad. Violando su derecho a recibir una educación básica, su derecho a ser protegidos frente al abandono o la degradación, su derecho a la igualdad y al respeto y protección de su dignidad. Por cuanto, deben adoptar inmediatamente las medidas adecuadas- incluso algunas provisionalmente- para dar efecto a sus derechos. No sólo asegurando el acceso asequible a una educación básica de calidad para todos- también para los niños con discapacidad intelectual severa o profunda-, también mediante la provisión de los fondos necesarios a las ONG, instalaciones adecuadas, personal adecuado-capacitado y remunerado de manera apropiada-, transporte adecuado etc.

En quinto lugar, Dev Samaj Girls Senior Secondary School, es una institución educativa privada que recibe ayuda financiera de la ciudad en la que se encuentra, Chandigah (India), desde 1967⁸²⁰. Desde el año 1988 ofrecen educación de nivel secundario superior. La Administración aceptó el cambio con la condición de que no habría ayudas financieras para aumentar el personal.

Los profesores que imparten clases en ese nivel superior, cuentan con condiciones salariales inferiores a las que poseen sus iguales en otros centros. La Administración considera que no podría soportar la carga financiera adicional de asegurar la paridad de sueldos entre todos ellos.

820 Caso *The Chandigah Administration and others vs. Mrs. Rajni Vali and others*, Corte Suprema de la India, resuelto en 12 de enero de 2000.

La Corte le recuerda que no puede eludir sus responsabilidades de asegurar una educación de calidad con el pretexto de la falta de recursos. De hecho, las autoridades a cargo de la Administración tienen el deber de encontrar los modos y los medios para asegurar la disponibilidad de fondos para ese fin. Por lo que la Corte rechaza el recurso interpuesto por la Administración.

En sexto lugar, un niño padecía una dislexia severa por la que recibía una educación especial en la escuela pública a la que asistía con regularidad⁸²¹. En su segundo grado, un miembro del cuerpo de psicólogos del distrito escolar le recomienda acudir al Centro de Diagnóstico Local para recibir la ayuda que necesita porque ya no pueden ayudarlo de otro modo.

El Centro es clausurado por el distrito escolar y el niño tiene que ser trasladado a una escuela privada para recibir formación.

Los demandantes consideran que su hijo ha sido excluido y discriminado del sistema educativo general por su discapacidad. Porque el distrito escolar ha dejado de destinar fondos al Centro, lo que le hubiera permitido de seguir abierto, seguir recibiendo educación gratuita.

El Distrito alega dificultades financieras en ese periodo, sin embargo, los recortes fueron desproporcionados respecto a los niños con discapacidad. Porque por ejemplo, se mantuvieron – por un coste similar- las “*outdoor schools*”, escuelas al aire libre donde aprender sobre la comunidad y el medio ambiente. Estas escuelas cumplen una labor importante pero no son prioritarias hasta que se satisfagan las necesidades educativas al menos mínimas de todos los niños.

El Tribunal concluye además que el distrito no realizó ninguna evaluación financiera para buscar alternativas ni buscó la manera de reacomodarle en otro lugar dado que el Centro cerraba.

821 Caso Moore v. British Columbia (Education), SCC 61, [2012] 3 S.C.R. 360, Corte Suprema de Canadá, resuelto el 22 de marzo de 2012. Disponible en: <https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/12680/index.do?r=AAAAAQAFbW9vcmlUAAAAAAQ> u.v. 10/2/2018.

1.2. Obligaciones específicas.

1.2.1. Derechos inmediatos y derechos progresivos.

Si observamos los tratados básicos de derechos humanos, así como la doctrina y la jurisprudencia que ha ido surgiendo de su interpretación y aplicación, encontramos una división virtual entre los derechos civiles y políticos y los derechos económicos, sociales y culturales.

Esta diferenciación también existe en términos presupuestarios si nos remitimos a las referencias que de los tratados básicos pueden extraerse. Se considera en ellos, que los derechos civiles y políticos son derechos inmediatos que pueden implementarse directamente y sin esperar. Mientras que los derechos pertenecientes a la segunda generación son derechos progresivos que requieren de un tiempo razonable más o menos largo para ser implementados.

Dejando a un lado las teorías que consideran que los derechos de primera generación no tienen coste alguno y que los de la segunda son especialmente caros, la realidad es que todos los derechos tienen un coste económico y ningún derecho puede asegurarse al 100% directa o inmediatamente. Los derechos pueden necesitar un tiempo más o menos largo para ser efectivos en su totalidad, pero no cabe olvidar que son derechos presentes.

Puesto que el derecho de propiedad- el más elemental de los derechos de la esfera privada del individuo- requiere un gasto en personal de seguridad ciudadana, registros etc. Al mismo tiempo, el derecho al voto requiere de toda una serie de medidas que impiden que pueda considerarse un derecho inmediato. De facto, para algunos autores la realización de los derechos de la segunda generación irá dotando progresivamente de contenido a los derechos civiles y políticos. Puesto que el derecho a votar- por seguir con el mismo ejemplo- no tiene significado para una persona que carece de la oportunidad de formarse, no tiene vivienda o no tiene un trabajo más o menos estable que le asegure unas condiciones siquiera mínimas de vida digna.

Por esta razón, resulta imprescindible que en el cumplimiento de sus obligaciones de derechos humanos, los Estados cumplan debidamente en su Presupuesto con dos principios básicos a la hora de realizar las inversiones- y recaudar-. Porque para cumplir con sus obligaciones y con su obligación instrumental de invertir en los derechos, no será suficiente con que recauden o asignen partidas para ello, sino que tanto el resultado como el mismo proceso de recaudación y ejecución final de los fondos públicos, deberá ser evaluado desde la perspectiva de los derechos humanos.

Estos principios son el del máximo de recursos disponibles y el de progresividad. Principios que pasamos a analizar en sus repercusiones presupuestarias.

1.2.2. La obligación de movilizar y usar el máximo de recursos disponibles.

Uno de los principios que deben regir la implementación de los derechos económicos, sociales y culturales- siguiendo el literal de los tratados fundamentales de derechos humanos en que aparece- y que guarda una conexión directa con los recursos financieros, es la regla del máximo de recursos disponibles. Este principio secunda la idea de que los derechos no pueden implementarse de manera plena inmediatamente. Sin embargo, en cada momento determinado, el Estado debe poder probar fehacientemente que los recursos que ha utilizado o va a utilizar son el máximo de recursos de que dispone.

En palabras del Comité de los Derechos del Niño⁸²², el máximo de recursos disponibles presupone la necesidad de implementar los derechos a lo largo de un proceso que no admite retornos-por el principio de progresividad que estudiaremos a posteriori-y que exige que sea el máximo de los recursos de que se dispone en cada momento y no otro, el nivel de recursos invertido. Obviamente, el proceso de implementación progresiva de los derechos no obsta al cumplimiento de las obligaciones inmediatas que hemos analizado anteriormente, y que igualmente permean todo ese proceso aunque deban aplicarse desde un primer momento.

En una esfera previa a la de la programación y ejecución del gasto público, en la esfera del ingreso esta máxima supone que si en un Estado existe un alto grado de fraude fiscal y el Estado no lucha con todos sus recursos disponibles para combatirlo, no se estará cumpliendo. Puesto que virtualmente podría contar con más recursos que se pierden a causa de conductas evasoras y de la omisión del deber del Estado de combatirlo-dichas medidas quedan dentro de todas las medidas que debe adoptar-.

Se espera de los Estados, que éstos demuestren que han hecho todo lo posible por movilizar, asignar y gastar los recursos que consigna el Presupuesto para materializar los derechos. Y a pesar de que el máximo de recursos disponibles es un principio que se prevé para la efectividad de los derechos económicos, sociales y culturales expresamente, no cabe olvidar que la interdependencia de los derechos hace que la mayor o menor efectividad de los derechos de la segunda generación repercuta en la de los de la primera y al revés.

822 Observación General No.19 del Comité de los Derechos del Niño sobre la elaboración de presupuestos públicos para hacer efectivos los derechos del niño (art.4), CRC/C/GC/19 de 21 de julio de 2016, párr. 29-34.

Es decir, esta máxima supone que los recursos movilizados han de ser el máximo de recursos disponibles- atendidos los principios y reglas tributarias y de derechos humanos que rigen la recaudación-, y que el máximo de recursos disponibles debe ser el ejecutado con el Presupuesto. Por lo que, una mala gestión, desviaciones injustificadas a cuestiones no prioritarias o la corrupción, constituyen ejemplos de la trasgresión de este principio. De hecho, la corrupción es uno de los fallos en el cumplimiento de esta obligación y puede convierte los recursos que distrae automáticamente en recursos malgastados.

Podemos afirmar que uno de los requisitos clave para que la cláusula del máximo de recursos disponibles sea respetada es la suficiencia. Según la cual, el nivel de carga tributaria de los países guarda relación directa con el nivel de recursos que un Estado tiene como efectivamente disponibles- en condiciones óptimas-. Esto es, según recaude, un Estado tendrá más o menos recursos para realizar asignaciones presupuestarias. En consecuencia, una baja carga tributaria podría condicionar por ejemplo el nivel de gasto público en los sectores sociales y acabaría por impactar en la función redistributiva del impuesto⁸²³. Puesto que generalmente-si faltan recursos- los impuestos indirectos son los que se utilizan para recaudar la cantidad que falta. Y éstos son los impuestos más regresivos que existen, los que menos miden – si lo hacen de algún modo- la capacidad económica del sujeto⁸²⁴.

Suficiencia es lo necesario, por lo que el Estado no puede recaudar menos pero tampoco debe recaudar más. Con todo, podría impedir, de no recaudarse la cantidad necesaria para la realización de todos los derechos humanos, que el Estado parte pudiera cumplir con sus obligaciones de derechos humanos.

El problema respecto a la mayor o menor presión fiscal a que son sometidos los ciudadanos de un Estado, no estriba en la necesidad de rebajarlos siempre cuando la presión es elevada. Por

823 La suficiencia se verá afectada por factores como la elusión o la evasión fiscal. De manera general, si un Estado percibiese realmente las cantidades que consigna provisionalmente como *ingresables* y procedentes de las exacciones tributarias, no necesitaría recurrir a la imposición indirecta con tanta asiduidad. Y de hecho, un Estado con elevados índices de elusión, evasión fiscal o corrupción, está incumpliendo con su obligación del máximo de recursos disponibles. Una obligación que no supondrá que deba recaudarse todo lo que se pueda, sino que en combinación con el principio de suficiencia, implica que se recaude lo que se necesita para cubrir los costes de la actividad pública.

824 Sin embargo, el impuesto sobre el valor añadido o agregado, -como el más extendido de los impuestos indirectos- grava todas las etapas de la producción. Con lo que las empresas se interesan por lo general en reclamar de sus proveedores los recibos correspondientes para poder acreditarlos a su propio pago. De esa manera, aunque pueda parecer más complejo que cobrar directamente al último eslabón de la cadena, es un método que evita bastante la evasión.

ejemplo, algunos estudios han evidenciado que rebajar lo que le cuesta a un empresario contratar un nuevo trabajador, en términos impositivos, no conlleva siempre y directamente generación de empleo. El resultado por el contrario puede ser que el aumento del empleo sea muy inferior a las pérdidas ocupacionales de aumentarlos o las condiciones del nuevo empleo sean peores. En el caso del derecho al trabajo, no es tan importante rebajar la imposición a niveles mínimos para el trabajador, como lo es que ese trabajador no tenga que sacrificar su vida familiar e incluso su alimentación o la de los suyos etc. Sería más efectivo actuar sobre la negociación colectiva, programas de formación o ayudas para la movilidad geográfica etc⁸²⁵.

Con esto queremos decir que no siempre bajar los impuestos será la solución al problema- aunque el nivel de presión fiscal siempre tendrá que respetar y perseguir la realización de los derechos humanos de todos-, lo más importante sin embargo es que lo que se recaude se utilice de una manera que permita compensar al contribuyente por la pérdida de capacidad adquisitiva que le comporta el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Sin embargo, y valga la redundancia, la suficiencia no será suficiente. Puesto que existen desde el punto de vista de los derechos humanos, otros elementos a tener en cuenta para dotar de eficacia a esta cláusula. Y existen factores externos que pueden afectar al cumplimiento de la cláusula del máximo de recursos disponibles, dado que si existe un elevado índice de corrupción o de evasión fiscal, no se estará recaudando lo suficiente ni el máximo disponible y por tanto se conculcará.

El máximo de recursos disponibles, no hace tan sólo referencia a los recursos internos, sino que incluye también aquellos fondos que un Estado puede conseguir de acudir a la cooperación internacional o la financiación de agencias especializadas. En esta cuestión, la soberanía económica es recomendable. Pero en caso de necesidad, el Estado debe recabar los recursos del exterior, porque si no también estaría incumpliendo con su deber de movilizar y gastar el máximo de recursos disponibles. Obviamente, los recursos que se le faciliten deben contar con condiciones respetuosas con los derechos. Ya que, todos los principios deben aplicarse de manera conjunta y acudir a la financiación de una agencia especializada para dar cumplimiento a la regla del máximo de recursos disponibles, no puede incumplir la progresividad o el

825 FARNÉ, Stefano y RODRÍGUEZ, David Arturo. *¿Bajar los impuestos al trabajo genera empleo? Ley 1607 de 2012 de reforma tributaria en Colombia*, Cuadernos de Trabajo n°14, Observatorio del Mercado de Trabajo y la Seguridad Social, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, marzo 2013, pp.13 y ss.

contenido mínimo esencial en los derechos o ser discriminatoria a causa de los efectos que provoca el cumplimiento de las condiciones para la financiación.

Como afirma el Comité, los Estados deben cumplir con sus obligaciones cuando actúen como miembros de organizaciones internacionales, cuando firmen acuerdos internacionales y cuando planifiquen y apliquen sanciones económicas. En los tres casos, el cumplimiento ad extra de sus obligaciones de derechos humanos, debe hacerles detectar las repercusiones que las medidas que se apliquen o se obliga al Estado a aplicar, tienen en los derechos.

El principio que comentamos en este punto, que asume la necesidad de seguir un proceso para la materialización de los derechos junto a la progresividad, es utilizado a menudo para justificar que no se cumple con las obligaciones de derechos humanos. Sin embargo, como afirmábamos al principio de este apartado, los derechos son presentes y se han de adoptar medidas y emplear los recursos máximos disponibles para – con independencia de la situación económica del país– asegurar niveles mínimos y el contenido esencial de todos ellos.

Los Estados quedan obligados a realizar todo esfuerzo necesario y demostrar que lo hacen, para garantizar los derechos a través del uso del máximo de los recursos de que disponen en cada momento. Si no los usan, estarían violando sus obligaciones⁸²⁶. Este principio trae como consecuencia que la falta de recursos no puede considerarse una justificación aceptable para no asegurar los derechos.

En la situación en la que los recursos son limitados, el Estado está obligado a utilizar los disponibles de la manera que tengan un impacto positivo mayor en la materialización de los derechos. Y el cumplimiento de esta regla, puede considerarse como el mecanismo que un Estado puede utilizar para hacer un uso eficiente y efectivo de sus recursos y evitar los desvíos combatiendo la corrupción⁸²⁷. Adicionalmente, por lo que se refiere a cada partida en concreto y a la asignación que recibe, esta regla supone que deberá ser gastada totalmente y exclusivamente en aquello que se aprobó como su fin. El infra-gasto o la sub ejecución alternativa de los recursos públicos es un problema de derechos humanos, y en ocasiones el

826 FUNDAR, GESOC, Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales México. *Políticas Públicas y Presupuestos con Perspectiva de derechos humanos. Manual operativo para servidores y servidoras públicos*, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los derechos humanos (OACNUDH), México, 2010, p.23.

827 VV.AA. *Presupuestar para promover el derecho a la alimentación. “Del plato a la boca...”*, ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LA ALIMENTACIÓN Y LA AGRICULTURA (FAO), Roma, 2014, pp.117 y ss.

programa no se implementa porque falta capacitación o es la burocracia la que lo impide por los plazos o la población objetivo no tiene información suficiente e inteligible o acceso real al programa que se está financiando.

El hecho de que los recursos no se vinculen a determinados objetivos, facilita estas situaciones. Porque no se controla que se alcancen determinados objetivos.

El principio que analizamos supone que el Estado debe hacer todo lo posible para movilizar los recursos y por tener fondos disponibles para poder realizar los derechos de forma progresiva. Pero también supone- y lo adelantábamos al principio- que debe demostrar que el sistema impositivo con el que cuenta es el que le permite obtener el máximo de los recursos disponibles, respetando plenamente las reglas y estándares del Derecho Internacional de los derechos humanos. Al mismo tiempo, si un Estado decide no contar con un sistema de impuestos para recaudar los ingresos públicos y utiliza otro distinto, deberá demostrar que la política económica que está aplicando es más efectiva para materializar los derechos de lo que lo sería un régimen de impuestos fuerte⁸²⁸. La prioridad debe darse al cumplimiento del contenido esencial de los derechos, y si los recursos existentes se utilizan en cuestiones no prioritarias, se estaría violando la obligación de invertir el máximo de recursos disponibles.

En efecto, se trata de una regla que obliga al Estado a usar de manera eficiente y eficaz los recursos de que dispone. Eficacia y eficiencia que deben juzgarse no sólo desde el prisma de la economía sino también desde los derechos, a las que cabe añadir la suficiencia y equidad en el gasto. Y que además deben juzgarse tanto en el control del máximo de recursos disponibles en la movilización de fondos como en su ejecución real. El Presupuesto puede ser aprobado por el poder legislativo de manera que contemple prioridades de inversión en áreas estratégicas para los derechos, pero la movilidad de los recursos puede acabar dedicándolos a otro ítem distinto. No decimos con esto, que la movilización sea negativa, pero debe ser admitida siempre y cuando quede justificada de manera suficiente y meditada⁸²⁹.

828 BLYBERG, Ann; HOFBAUER, Helena. *Art.2 and Governments' Budgets*, febrero de 2014, en: <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Article-2-and-Governments-Budgets.pdf> u.v. 23/5/2017, pp.75 y ss.

829 “El dinero asignado al cumplimiento de un derecho debe gastarse de la mejor manera y en lo posible en su totalidad”, véase en: GRUPO FARO. *¿Cómo observamos los derechos humanos en el presupuesto? Manual Ciudadano*, 2013, pp.14 y ss, <http://www.grupofaro.org/content/%C2%BFc%C3%B3mo-observamos-los-derechos-humanos-en-el-presupuesto> u.v. 7/4/2017.

En primer lugar, un uso eficiente supondría que cualquier mala gestión o derroche en los recursos es una violación de este principio. Esta situación podría darse si el Estado está dispuesto a pagar más de lo razonable por un bien o servicio, si la relación calidad-precio es mala o si se derrochan recursos o se distraen por la corrupción y otras prácticas ilegales. También en el caso en que el Estado dedique recursos a la adquisición de cosas que no son necesarias, así como- por cómo está configurado el Presupuesto y sus reglas- la situación en la que un determinado departamento recibe la financiación hacia el final del año y para no perder esa cuantía el año siguiente, lo gasta lo más rápido posible y sin una reflexión suficiente.

Este último supuesto muestra como la actual configuración del Presupuesto, acaba por castigar al que ahorra y no pretende gastar todo los recursos que se le asignan, premiando al que gasta todo. Y de otro lado, impide que los distintos departamentos o cualquier entidad que recibe recursos públicos, pueda efectuar una adecuada planificación.

En segundo lugar, un uso efectivo supone que la movilización y gasto de los recursos debe tener un efecto en la práctica. En caso contrario, una inversión eficiente que no alcanza el objetivo que se había marcado, está incumpliendo con su obligación de usar el máximo de recursos disponibles. Porque no comprende tan sólo su uso pleno, sino un uso que tenga los efectos esperados. Por lo que, no es el uso máximo de los recursos disponibles sino el uso eficiente y eficaz del máximo de los recursos disponibles.

Este principio constituye uno de los reflejos de la discrecionalidad que los Estados poseen a la hora de decidir las medidas a adoptar o cómo adoptarlas para cumplir con sus obligaciones de derechos humanos. Sin embargo, como hemos observado, cumpla o no con este principio deberá dar razón que pueda aceptarse sobre su cumplimiento o incumplimiento. El Estado debe en consecuencia, demostrar que las medidas que ha adoptado son suficientes para realizar los derechos en el más breve periodo de tiempo posible aplicando el máximo de recursos disponibles⁸³⁰.

830 Encontramos una variante de la expresión “*hasta el máximo de los recursos disponibles*” que establece un máximo, en la expresión “*en la medida de los recursos disponibles*” que contiene la CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS (Pacto de San José), hecha en San José, Costa Rica , del 7 al 22 de noviembre de 1969, art.26. A pesar de ello, el Protocolo de San Salvador en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de noviembre de 1988, recuperó la expresión “*hasta*” en su art.1. (Este Protocolo entra en vigor en 1999 cuando consiguie las diez ratificaciones que necesitaba).

“El máximo de los recursos de que disponga el estado para tal fin no es el que a su puro criterio y antojo le fija la distribución del gasto público, sino el mayor posible que, dentro de la totalidad integral de los mismos recursos, ha de reservarse conforme al orden de prioridades que surge del sistema axiológico de la constitución. Y cuando decimos ‘de la constitución’ involucramos los tratados de derechos humanos incorporados al derecho interno, cualquiera que sea el nivel jerárquico⁸³¹”.

Para concluir con el apartado que analiza la obligación de utilizar el máximo de recursos disponibles en materia presupuestaria, daremos evidencia de algunos casos en los que distintos órganos judiciales han dotado de contenido a esta regla.

En primer lugar, en la ciudad argentina de Buenos Aires, no existe un derecho a la educación efectivo y generalizado. El sistema educativo público carece de suficientes escuelas, vacantes etc. por lo que muchas niñas y niños han de ser reubicados en escuelas que están lejos de sus casas sin contar con un servicio de transporte escolar gratuito tampoco. Además, los alumnos están hacinados y existen graves obstáculos para la accesibilidad.

Estas circunstancias conviven con una sistemática sub ejecución de los fondos públicos que la Ley de Presupuestos de cada año asigna al derecho a la educación. En este caso en particular, los recursos se asignaron a otros fines a través de una resolución del gobierno local, coexistiendo con la falta de vacantes y la discriminación de una parte de la población.

La falta de una respuesta adecuada ante esta situación no puede justificarse en imposibilidades materiales puesto que los recursos económicos y humanos existen. Por lo tanto, es tan sólo una cuestión de una mala e ilegítima gestión administrativa de los caudales públicos.

La sub ejecución presupuestaria es el reflejo de la falta de cumplimiento de la obligación de adoptar todas las medidas adecuadas hasta el máximo de los recursos disponibles para garantizar el derecho a la educación. Esta realidad muestra una violación de lo convenido en los tratados internacionales y asumido como obligatorio mediante la ratificación.

La Constitución de la ciudad de Buenos Aires, sin embargo, en su art.24 establece que *“la ciudad asume la responsabilidad indelegable de asegurar y financiar la educación pública, estatal, laica y gratuita en todos los niveles y modalidades”* y en el art.25 último párrafo prevé que *“las partidas del presupuesto destinadas a educación no pueden ser orientadas a fines distintos a los que fueron asignados”*. Estos preceptos, unidos al deber del Estado argentino de garantizar el derecho a la

831 BIDART CAMPOS, Germán. *El orden socioeconómico en la constitución*, Sociedad anónima editora, Comercial, industrial y financiera, Buenos Aires (Argentina), 1999, p.347.

educación – y a que ello tiene repercusión directa en el presupuesto-puso en tela de juicio la situación descrita, por inconstitucional.

En Argentina, cuentan con una Ley nacional 26.061 de Protección Integral de los Niños, Niñas y Adolescentes, que en el art.5 establece: “*Las políticas públicas de los Organismos del Estado deben garantizar con absoluta prioridad el ejercicio de los derechos de los Niños, Niñas y Adolescentes. La prioridad absoluta implica: (...)3. Preferencia en la atención, formulación y ejecución de las políticas públicas. 4. Asignación privilegiada e intangibilidad de los recursos públicos que los garantice*”. En este caso, encontramos una norma interna que supera el umbral de la internacional y debe respetarse como tal.

La situación en Argentina respecto a la sub ejecución en los recursos destinados a educación estaba causada mayoritariamente por la ineficiencia, corrupción, el desvío de fondos hacia opciones más electoralistas o de corto plazo y por la ausencia de voz de la población objetivo de las políticas educativas.

En diciembre de 2010, la Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (ACIJ), promueve ante la justicia argentina una acción de amparo colectivo contra el gobierno de la ciudad de Buenos Aires, por violar el derecho a la educación, la igualdad de oportunidades y la Constitución. El problema era que dentro de la configuración legal del Presupuesto, existía una cláusula que permitía reasignaciones siempre que no superaran anualmente el 5% del Presupuesto. Pero no fijaba límites para autorizarlas ni la necesidad de acreditar la urgencia que motiva tener que saltarse el trámite legislativo, o la necesidad de esa reasignación ni que tenga que inmediatamente refrendarla el legislativo- que también representa a las minorías-.

Dentro de la obligación estatal de cumplir con los derechos está la prohibición de detraer recursos legalmente asignados, puesto que debe prever las partidas necesarias y gastarlas sin modificar su destino.

La situación descrita viola la obligación de destinar el máximo de recursos disponibles, porque no es que existiera el dinero que se necesitaba gastar en educación sino que además se había expresa y claramente asignado a la educación y su desafección fue ilegal.

Una previsión como la que hace la Constitución de Buenos Aires, tiene como objetivo blindar los recursos que deben destinarse al derecho a la educación para protegerlo del deseo cambiante de los distintos gobiernos y de las urgencias que pueden necesitar reasignar recursos para aspectos coyunturales.

Estamos ante una situación discriminatoria además, puesto que aquellos cuyo derecho a la educación depende de lo que el Estado les ofrece son los que forman parte de los segmentos más desfavorecidos de la sociedad. Los de mayores recursos poseen alternativas al sistema público para cuando no los ofrece o no son de calidad. Los otros no⁸³².

En segundo lugar, la Señora Grootboom y otras personas viven en un asentamiento llamado “Wallacedene” en las afueras de Oostenberg⁸³³. Un cuarto de las familias que viven allí no tiene ingresos y dos tercios ganan muy poco, siendo que la mitad de los que allí viven son niños. Esa zona la ocuparon en 1998, es un terreno de propiedad privada que estaba destinado al plan de vivienda del Estado.

No hay alcantarillado, y sólo el 5% tiene acceso a la electricidad. Está parcialmente inundado y es una zona peligrosa porque está cerca de una autopista principal. Los demandantes solicitan viviendas subsidiadas de bajo coste.

La Constitución de Sudáfrica establece en su art.26: “*el Estado debe tomar las medidas legislativas, razonables y toda otra medida dentro de los recursos disponibles, a fin de lograr la realización progresiva de este derecho*”. El gobierno nacional es el responsable de dar cumplimiento a las obligaciones de la Constitución, y para lograrlo debe realizar asignaciones presupuestarias adecuadas que le den efectividad. El art.26 no confiere el derecho a requerir una vivienda inmediatamente pero obliga al Estado a diseñar y aplicar un programa para cumplir con sus obligaciones y con la mejora de la situación de las personas que más lo necesitan.

“El Estado no está obligado más allá de lo recursos disponibles. Sin embargo, debe enfatizarse, que a pesar de esos condicionamientos, lo que se encuentra en juego son derechos y la Constitución obliga al Estado a hacerlos efectivos. Esto implica que los tribunales pueden y deben hacer que cumpla con sus obligaciones”.

En tercer lugar, en el año 2000, el Gobierno de Sudáfrica puso en funcionamiento un programa de prevención de la transmisión del VIH/SIDA de madre a hijo durante el parto⁸³⁴. El programa

832 El Juzgado n°5 de lo Contencioso-Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el 30 de marzo de 2011 resolvió que la cuestión ya se había resuelto por la demandada. Ya que había dejado sin efecto la resolución por la que se desviaban los fondos, y los había devuelto a su asignación original. Véase en: ACIJ. *La reasignación por parte del Poder Ejecutivo de partidas presupuestarias asignadas por ley al cumplimiento de derechos. Un análisis de la estrategia judicial de la ACIJ para impugnar la reorientación a otros fines de recursos legalmente asignados a infraestructura escolar.*

833 Caso República de Sudáfrica v. Grootboom, caso n°CCT 11/00, Corte Constitucional, Sudáfrica, resuelto el 4 de octubre de 2000. <http://www.saflii.org/za/cases/ZACC/2000/19.pdf> u.v. 29/5/2017.

834 Caso Minister of Health vs. Treatment Action Campaign. CCT 8/02, Corte Constitucional, Sudáfrica. Resuelto el 5 de julio de 2002. http://www.chr.up.ac.za/undp/domestic/docs/caselaw_02.pdf u.v. 31/5/17.

estaba basado en la aplicación de la “nevirapina”, una droga cuya seguridad y efectividad ya habían sido comprobadas. Se suministraba de manera gratuita en el servicio público de salud después de un diagnóstico previo y seguido de un control y de la aplicación de los tratamientos complementarios que fueran necesarios.

Sin embargo, este programa sólo estaría disponible en lugares piloto que equivalían a dos ciudades por provincia, por lo que no era un programa a escala nacional. Como consecuencia, en el resto de lugares, los facultativos no podían prescribir la “nevirapina” a pesar de que fuese necesaria.

Cuando este caso fue llevado ante la Corte Constitucional de Sudáfrica, el Estado alegó que su objetivo era que en esos lugares piloto se efectuara la capacitación y toda la investigación necesaria para evaluar el impacto en la salud del suministro de la “nevirapina” y la medida en la que –en consecuencia- era apropiado extender su suministro a todo el país. Un grupo de asociaciones y de miembros de la sociedad civil, demandaron al Ministerio de Salud.

La Corte Constitucional, consideró en primer lugar que la efectividad de los derechos económicos, sociales y culturales puede ser costosa y no niega que los recursos sean limitados. Sin embargo, ninguna de las dos circunstancias libera de su exigibilidad. Por cuanto dichos derechos los consagra la Constitución y el Estado debe adoptar todas las medidas necesarias y razonables dentro de los recursos disponibles con los que cuenta para su realización progresiva.

En este caso, se pueden observar las dos defensas más comunes utilizadas por un Estado ante un supuesto de violación de los derechos. Una es la escasez y la supuesta falta de recursos. La otra es la división de poderes, al entender que el poder judicial no puede ordenar que se cumpla con un derecho si para hacerlo se entromete en la política pública. La Corte no aceptó sus argumentos, y consideró que las medidas que el Estado había adoptado eran inconstitucionales porque estaban excluyendo de sus prestaciones a personas que sin lugar a dudas podrían estar incluidas. Por tanto, se incumple con la obligación de usar el máximo de recursos disponibles para realizar progresivamente los derechos de las madres y los hijos recién nacidos a la salud. Por otro lado, un juez no puede definir una política pública porque no cuenta con las herramientas que necesitaría para hacerlo de manera correcta. No puede decirle al Estado cuál es la mejor manera de gastar los ingresos públicos. Sin embargo, el poder judicial tiene el deber constitucional de exigir que el resto de poderes cumplan con sus deberes constitucionales y el de evaluar la adecuación de las medidas que adoptan aunque tengan un impacto presupuestario.

De facto, cuando un derecho es trasgredido, el juez está obligado a asegurarle un remedio efectivo. Con todo, se ordena al Estado que elimine las restricciones.

En cuarto lugar, las escuelas públicas de la ciudad de Nueva York⁸³⁵, acogen a los estudiantes con mayores necesidades educativas, más desaventajados económicamente y con bajo nivel de conocimientos de la lengua inglesa. Además, estas escuelas generan uno de los costos educativos más elevados.

Sin embargo, reciben uno de los financiamientos más bajos por estudiante y tienen de los peores resultados académicos, con clases hacinadas, profesores sin cualificación, instalaciones y equipamientos inadecuados etc. Por todo ello, se interpone una demanda contra el Estado de Nueva York por la falta de inversión pública para asegurar una buena educación.

En este caso encontramos un ejemplo práctico de la relación entre los derechos, su efectividad y el Presupuesto. Existe una clara relación de causalidad entre la insuficiencia en la inversión y las deficiencias que presenta el sistema. Sensu contrario, un aumento en la inversión que posibilitara la contratación de profesionales capacitados y la compra de herramientas de aprendizaje etc. aumentaría el rendimiento académico de los alumnos.

Como ya comentamos al hablar del principio de equidad, la equidad en la inversión pública de recursos no es lo mismo que la igualdad. Esto es-para el caso que nos ocupa-, no existe un derecho a un idéntico financiamiento estatal, sino que se tiene derecho a que con los recursos necesarios- que dependerán del contexto y las posibilidades de cada región- se garantice una buena educación en todo el territorio. En caso contrario, no sólo se estaría trasgrediendo la asignación equitativa de los recursos sino también la prohibición de discriminación y los impuestos recaudados pasarán a tener carácter confiscatorio. El Estado alegó que el financiamiento que recibían era adecuado si se comparaba con el de otras ciudades. La Corte replicó que la circunstancia de que sea adecuado comparado al resto, incluso idéntico si lo fuese, no constituye una prueba de que sea el gasto suficiente para garantizar una buena educación, atendidas las necesidades, costos y resultados educativos en cada caso.

Al igual que en el otro caso, la “*soberanía presupuestaria*”- que a lo largo de la historia y hoy día ha convertido el espacio presupuestario en uno de preeminencia política- y la supuesta

835 Caso Campaign for Fiscal Equity, Inc. vs. State of New York. 100 NY2d 893, Corte de Apelaciones de Nueva York, Estados Unidos., de 26 de junio de 2003. Puede verse la continuación del caso en http://www.courts.state.ny.us/Reporter/3dseries/2006/2006_08630.htm u.v. 31/5/17.

protección de la separación de poderes, hicieron que se cuestionara la legitimidad de la intervención del poder judicial en el caso. La Corte consideró que si bien no es el cometido del poder judicial el de decidir sobre las prioridades a la hora de gastar, lo cierto es que sí es de su incumbencia asegurar que el Estado- por cualquier tipo de medio-provea una buena educación. Por este motivo, la Corte debe revisar los actos gubernamentales que se cuestionen y debe definir y salvaguardar los derechos y establecer remedios⁸³⁶.

Adicionalmente, rechazó el argumento de la existencia de una burocracia excesiva y un alto nivel de corrupción en Nueva York. El Estado es responsable de lo que hace directamente como tal y de lo que hacen las autoridades y todo aquél en el que delegue la responsabilidad educativa. Y ordenó al Estado determinar el costo real de una buena educación en Nueva York y realizar las reformas necesarias para garantizar una buena educación mediante el financiamiento necesario y adecuado en un plazo determinado de tiempo.

En quinto lugar, en la provincia de Buenos Aires, las cárceles están alojando el doble de penados de los que tienen capacidad para alojar⁸³⁷. Además, los calabozos cuentan con muy mal estado, falta higiene, no hay ventilación ni luz natural, y tampoco cuentan con mobiliario- comen y duermen en el suelo-.

No existen suficientes sanitarios y la alimentación dista de ser adecuada, existiendo riesgo de que se propaguen enfermedades y con un nivel elevado de violencia física y sexual.

Desde el Centro de Estudios Legales y Sociales se interpuso por Horacio Verbitsky un recurso solicitando que la Corte Suprema se pronunciara sobre la constitucionalidad y la justicia de que estén encerrados en tales condiciones.

La Corte, consideró que *“las carencias presupuestarias, aunque dignas de ser tenidas en cuenta, no pueden justificar trasgresiones de este tipo. Privilegiarlas sería tanto como subvertir el Estado de*

836 No podemos dejar que los jueces sigan siendo personas *“(…) encerrad(a) s en su torre de marfil, que sólo de tarde en tarde anulan una ley”*. En AJA, Eliseo y GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus. “Conclusiones generales” en AJA, Eliseo (ed.) *Las tensiones entre el Tribunal Constitucional y el legislador en la Europa actual*, Ariel, Barcelona, 1998, p.288.

837 Caso Recurso de hecho deducido por el Centro de Estudios Legales y Sociales en la causa Verbitsky, Horacio s/habeas corpus. Corte Suprema de la Nación Argentina. Resuelto el 3 de mayo de 2005. <http://www.ppn.gov.ar/sites/default/files/CSJN.%20Verbitsky%2003-05-05%20fallo.pdf> u.v. 31/5/17.

Derecho y dejar de cumplir con los principios de la Constitución y los Convenios Internacionales que comprometen a la Nación frente a la comunidad jurídica internacional⁸³⁸.”

1.2.3. El contenido mínimo esencial. La nueva propuesta del máximo existencial.

Los Estados deben adoptar medidas, también financieras, inmediatamente y de manera no discriminatoria, hasta el máximo de los recursos disponibles y respetando el contenido mínimo de los derechos.

Esta cláusula opera tanto para el momento en el que exista bonanza económica como para aquella situación en la que el Estado esté sumido en una crisis económica. La diferencia estriba en que en el primer contexto, el contenido esencial es un punto de partida y en el segundo es un mínimo a respetar.

Es difícil establecer cuál es el contenido esencial de los derechos. Pero su correlación con el mínimo existencial- el minimum core content y otras denominaciones-hace del contenido esencial de los derechos una cuestión directamente relacionada con la dignidad de las personas. Por cuanto, cualquier elemento que pueda condicionar una vida digna formará parte de ese contenido fundamental.

Al hablar de temas presupuestarios, el contenido esencial opera en el sentido de que los Estados al realizar las asignaciones deben tener en cuenta esos mínimos y no dejarlos sin financiación. Si relacionamos los principios de derechos humanos aplicables al Presupuesto, el contenido esencial sería la base de la que debería partirse para materializar los derechos y no retroceder por el camino sin causa justificada. Si la progresividad no toma como base previa y firme, la garantía de un mínimo para todos, estará siendo discriminatoria al dejar desatendida a una parte de la población, a pesar de su compromiso por la progresividad en los derechos del resto- y aunque les ofrezca oportunidades más allá del contenido mínimo antes de haberlo garantizado a todos-.

838 Añade aquí que someterlos a un encierro en estas condiciones puede considerarse equivalente a una tortura. Y no hay ninguna circunstancia excepcional que pueda justificar la tortura.

Algunos tratados prevén expresa o implícitamente el que consideran que debe ser el mínimo que los Estados deben hacer respecto a determinados derechos⁸³⁹. El artículo 4 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, prevé que las limitaciones de los derechos sólo podrán realizarse en la medida en que tal restricción “*sea compatible con la naturaleza de los derechos*”. Y esta previsión está relacionada con el contenido esencial, puesto que si no se respeta el contenido esencial de los derechos no se está respetando la naturaleza de los derechos. Los derechos carecen de sentido sin ese mínimo contenido, por lo que la obligación de respetarlo, protegerlo y hacerlo efectivo, opera como una garantía fundamental de su existencia⁸⁴⁰.

El contenido esencial surge para evitar un abuso por acción o por omisión del Estado en la implementación de los derechos, ya que puede incumplirse tanto porque el Estado limite los derechos legalmente como por no consignar los recursos suficientes. Dicho contenido esencial, intenta sortear excesivas restricciones en los derechos y que estas limitaciones acaben por vaciar

839 Encontramos ejemplos de su positivación en la Constitución alemana y española. En el primer caso, el art.19 (2) establece “*en ningún caso, el contenido esencial de los derechos constitucionales puede ser infringido*” y en el segundo, el art.53.1.2 CE prevé “*el ejercicio de los derechos puede ser regulado por leyes que en todo caso deberán respetar su contenido esencial*”.

840 Ejemplos:

Artículo 12 PIDESC

1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental.

2. Entre las medidas que deberán adoptar los Estados Partes en el Pacto a fin de asegurar la plena efectividad de este derecho, figurarán las necesarias para:

- a) La reducción de la mortalidad y de la mortalidad infantil, y el sano desarrollo de los niños;*
- b) El mejoramiento en todos sus aspectos de la higiene del trabajo y del medio ambiente;*
- c) La prevención y el tratamiento de las enfermedades epidémicas, endémicas, profesionales y de otra índole, y la lucha contra ellas;*
- d) La creación de condiciones que aseguren a todos asistencia médica y servicios médicos en caso de enfermedad.*

Artículo 18 PIDCP

1. Toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión; este derecho incluye la libertad de tener o de adoptar la religión o las creencias de su elección, así como la libertad de manifestar su religión o sus creencias, individual o colectivamente, tanto en público como en privado, mediante el culto, la celebración de los ritos, las prácticas y la enseñanza.

de contenido los derechos⁸⁴¹. Los derechos pueden ser de materialización progresiva, pero sobretodo son y deben ser derechos presentes.

En relación al contenido esencial de los derechos humanos, se han desarrollado dos teorías en general: una absoluta y otra relativa⁸⁴². La teoría del contenido esencial como absoluto, considera que las normas que rigen los derechos están compuestas por dos círculos concéntricos. El de la parte interior es el núcleo fijo e inmutable, y el exterior contiene la parte contingente o la accesoria de los derechos. En la exterior es en la que estarán-siempre bajo justificación suficiente y razonada- admitidas las restricciones.

La teoría relativa, entiende que el contenido esencial de los derechos no puede fijarse de manera previa e inmutable, puesto que los derechos son algo que evoluciona. En un ejemplo, hace unos años tener dominio sobre el manejo de las nuevas tecnologías no era necesario para ejercer los derechos, hoy día lo es y por esta razón puede considerarse parte del contenido esencial de los derechos. No es necesario que toda persona sea capaz de manejar toda la tecnología pero sí que tenga un acceso y manejo básico de las nuevas tecnologías que le permitan participar en la sociedad en igualdad de condiciones.

El contenido esencial, en consecuencia, debe perfilarse atendidas las circunstancias de cada caso, haciendo una ponderación de las ventajas e inconvenientes para el derecho que se limita y el bien que se pretende proteger. Prevé un límite para los límites que se ponderará para cada caso en atención a la proporcionalidad. Es decir, una medida legislativa-entre las que cabe incluir las medidas financieras: tributarias o presupuestarias- que limita los derechos, para ser lícita debe alcanzar el objetivo que se perseguía en equivalente o mayor medida que el nivel de perjuicio ocasionado para esos derechos.

Compartimos con los postulados de la teoría relativa que resulta complicado prefijar un núcleo básico de los derechos que puedan considerarse de aplicación universal y correcta en todo caso, con abstracción de los cambios en el contexto social, tecnológico etc. Sin embargo, la relativización en el campo de los derechos humanos no ha resultado ser una buena estrategia y hay determinados aspectos de los derechos que sí constituyen un núcleo duro- en otro círculo más pequeño al interior del dibujo de la teoría absoluta- que sin importar la época o el contexto

841 SÁNCHEZ GIL, Rubén. *El principio de proporcionalidad*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México D.F., 2007, pp.111-119.

842 Al respecto puede verse, entre otras obras: NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto. *Teoría y dogmática de los derechos fundamentales*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México D.F., 2003, pp.177 y ss.

en que se aplique, deben respetarse. En un ejemplo, nadie puede negar que el derecho a la educación comprende como elemento esencial la provisión de la educación básica gratuita universal⁸⁴³ o que el derecho a la vida presupone fundamentalmente la atención primaria vital o la provisión de un adecuado servicio estatal de seguridad.

Las constituciones que por lo general contienen la proclamación de los derechos en un Estado- a pesar de su aparente inmutabilidad- buscan el óptimo de eficacia y realidad en los derechos. Y ese óptimo obliga a que las perspectivas y los estándares utilizados cambien y se ajusten a la realidad de cada caso. Por lo que la teoría absoluta “*sirve a priori y en abstracto*”⁸⁴⁴.

En el caso concreto de la educación- por tomarlo como ejemplo-, estamos ante lo que algunos autores⁸⁴⁵ denominan como un derecho individual y un derecho social. Y el contenido esencial será de aplicación en ambas esferas para considerarse respetado. Esto implica, que si bien es cierto que el derecho a la educación comprende la posibilidad de desarrollarse como persona a nivel individual, en la vertiente social queda involucrado el Estado y la comunidad. De tal manera que surge para éstos la obligación de crear, controlar y financiar un servicio público de educación accesible- adaptable, de calidad y aceptable- a todos. Siguiendo a FLORES RIVAS, “*la dimensión social del derecho a la educación genera una obligación de financiamiento público*”⁸⁴⁶ y en cumplimiento de esa obligación, como afirma ORTIZ DÍAZ⁸⁴⁷ el derecho a la educación no puede negar un mínimo, el acceso a una “*cultura básica*”. En este caso por tanto, el contenido esencial del derecho se asegurará con la garantía del acceso a la educación para todos en condiciones de igualdad efectiva pero además con la protección de los derechos *en* la educación.

843 Los tratados que regulan el derecho a la educación, distinguen entre la educación elemental y la secundaria. Y para la segunda establecen una obligación de asegurarla de manera general y progresivamente gratuita. Nada dicen acerca de la progresividad con la que hay que implementar la primera por lo que podría considerarse parte del contenido esencial. (art.13 PIDESC). Así las cosas el Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los derechos humanos, en el año 2007- y como sustento de nuestra anterior afirmación- afirmó que la primera prioridad en las decisiones presupuestarias debe ser hacer todo lo posible por cubrir al menos los niveles mínimos de los derechos, como por ejemplo la garantía de la educación primaria obligatoria o la atención médica básica. Véase en el documento UN E/2007/82, párrafo 57.

844 Véase FLORES RIVAS, Juan Carlos. “Derecho a la educación. Un contenido esencial en el derecho chileno”, *Revista de Estudios Constitucionales*, N°2, año 12, 2014, p.113. Disponible en: <http://www.scielo.cl/pdf/estconst/v12n2/art05.pdf> u.v 13/6/2017.

845 *Ibidem*, pp.109-136.

846 *Ibidem*, p.115.

847 ORTIZ DÍAZ, José. *La libertad de enseñanza*, Universidad de Málaga, Málaga, 1980, pp.25-27.

El principio del contenido esencial, nació y se ha tratado fundamentalmente en el campo de los derechos económicos, sociales y culturales. Atendido que son éstos para los que se prevé una implementación progresiva, según las posibilidades y contexto de cada Estado. A través de él, se garantiza que al menos una parte mínima de los derechos va a asegurarse a pesar de que el proceso para implementarlos sea más o menos lento. Y por tanto, evita que se utilice como excusa la necesidad de un lapso temporal, para no asegurar siquiera ese mínimo contenido que da sentido a los derechos.

En el campo presupuestario, recordamos que ya quedó establecido que los derechos dependen de los recursos económicos para ser materializados. Razón por la cual, el Estado estará obligado a tener presente el contenido esencial cuando se formulan los Presupuestos, velar porque no se diluya en el momento de la aprobación, respetarlo y protegerlo en el momento de la ejecución de los recursos y asegurar un control eficaz del cumplimiento de los compromisos presupuestarios.

En palabras del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, corresponde a cada Estado Parte una obligación mínima de asegurar la satisfacción de por lo menos niveles esenciales de cada uno de los derechos. Así, por ejemplo, un Estado Parte en el que un número importante de individuos está privado de alimentos esenciales, de atención primaria de salud esencial, de abrigo y vivienda básicos o de las formas más básicas de enseñanza, prima facie no está cumpliendo sus obligaciones en virtud del Pacto. Si el Pacto se ha de interpretar de tal manera que no establezca una obligación mínima, carecería en gran medida de su razón de ser. Análogamente, se ha de advertir que toda evaluación en cuanto a si un Estado ha cumplido su obligación mínima debe tener en cuenta también las limitaciones de recursos que se aplican al país de que se trata. El párrafo 1 del artículo 2 obliga a cada Estado Parte a tomar las medidas necesarias *"hasta el máximo de los recursos de que disponga"*. *"Para que cada Estado Parte pueda atribuir su falta de cumplimiento de las obligaciones mínimas a una falta de recursos disponibles, debe demostrar que ha realizado todo esfuerzo para utilizar todos los recursos que están a su disposición en un esfuerzo por satisfacer, con carácter prioritario, esas obligaciones mínimas"*⁸⁴⁸.

En este párrafo, encontramos lo que para el Comité de los DESC implica el contenido esencial, también denominado por el Comité como obligaciones mínimas. De sus afirmaciones debemos

848 Observación general N° 3 sobre la índole de las obligaciones de los Estados Partes (Párrafo 1 del artículo 2 del Pacto) del Comité de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales. E/1991/23, Quinto período de sesiones (1990) párrafo 10.

destacar que la existencia de este principio dota de razón de ser a los tratados, puesto que en caso contrario los derechos podrían quedar como meros enunciados formales.

Sin embargo, para la Corte Constitucional de Sudáfrica, siguiendo a Sandra Fredman, el Estado- a pesar de su voluntad de cumplir con sus obligaciones- podría enfrentar algunos obstáculos a la hora de implementar estos mínimos⁸⁴⁹. El primer inconveniente es la dificultad para definir el núcleo mínimo que hace plantearse si sólo puede preverse de manera abstracta y esperar a aplicarlo atendido el contexto y las oportunidades disponibles. A juicio de la Corte, éste debe medirse atendida su efectividad- la posibilidad de materializarlo-, participación, control e igualdad.

El segundo inconveniente deriva de la premisa de que el Estado ha de hacer todo lo posible por cumplir con los niveles mínimos de manera prioritaria. Esta afirmación implica cierta inmediatez, de manera que la Corte se plantea si entonces todos pueden exigir del Estado la satisfacción del mínimo de manera inmediata. Pues lo que hay que esperar del Estado es que progresivamente lo haga, partiendo de ese mínimo. Y no un esfuerzo por encima de sus posibilidades.

Sin embargo, la respuesta a este segundo inconveniente la encontramos cuando el Comité de los DESC afirma que el Estado debe demostrar que ha hecho “*todo lo posible*” por cumplir al menos con los niveles mínimos de manera prioritaria. De manera que no se le está requiriendo que haga nada fuera de sus posibilidades atendidos sus recursos, pues no está obligado más allá.

Y en este sentido, la idea del contenido esencial pretende que el Estado haga todo lo posible para optimizar los recursos, garantizando el mínimo contenido de éstos para todos, y especialmente en los segmentos de población más desaventajada. Porque en este último caso, existen pocas probabilidades de que ellos mismos lo puedan cubrir o que los disfruten en un nivel superior al mínimo. En el caso *Grootboom*⁸⁵⁰, quedó establecido que el Estado debe asegurar que aquellos cuyas necesidades son más urgentes y su capacidad para ejercer sus derechos están más en peligro, no son ignorados por las medidas adoptadas- también presupuestarias- para realizar los derechos. Cuando todos, con independencia de sus

849 FREDMAN, Sandra. *Human rights transformed. Positive rights and positive duties*, Oxford University Press, New York, 2008, pp.84 y ss.

850 Caso República de Sudáfrica v. Grootboom, caso n°CCT 11/00, Corte Constitucional, Sudáfrica, resuelto el 4 de octubre de 2000. <http://www.saflii.org/za/cases/ZACC/2000/19.pdf> u.v. 29/5/2017.

circunstancias, tengan cubierto el mínimo, el Estado está obligado a progresivamente implementar los derechos.

En ocasiones no hará falta esperar a que el Estado demuestre que ha hecho todos los esfuerzos por cumplir los niveles esenciales, puesto que la falta de una previsión presupuestaria suficiente para los niveles mínimos de los derechos, ya permite adelantar que va a incumplir sus obligaciones⁸⁵¹.

El contenido esencial constituye la garantía de unas condiciones materiales, básicas e indispensables para una vida digna y autónoma, y actúa como límite al poder impositivo del Estado y un mandato que orienta su intervención en la economía a través del gasto⁸⁵²- a modo de preservación de un mínimo existencial-. Hasta tal punto, que las medidas regresivas – que se admitan excepcionalmente- nunca podrán transgredir dicho mínimo. Y en este orden de ideas, surge el nuevo concepto del máximo existencial para delimitar el principal objetivo que debe perseguir un Estado Social.

El máximo existencial, queda definido por DANTAS⁸⁵³ como “*no direito à progressiva, contínua, gradual e procesual ampliação dos níveis essenciais de prestação até satisfação suficiente das necessidades existenciais, necessária ao bem-estar individual pela garantia da auto-realização e de autonomia*”.

Por poner un ejemplo, el derecho a una vivienda adecuada, en opinión del Comité de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales⁸⁵⁴, no debe interpretarse de una manera restrictiva de manera que se cubra por el mero hecho de tener un tejado por encima de la cabeza o se considere como una comodidad. Es más bien el derecho a vivir en seguridad, paz y dignidad en alguna parte⁸⁵⁵. El artículo que regula el derecho a la vivienda, habla de una vivienda adecuada.

851 *Política Fiscal y derechos humanos en las Américas. Movilizar los recursos para garantizar los derechos.* Informe preparado con ocasión de la Audiencia temática sobre Política Fiscal y derechos humanos, 156º Periodo de Sesiones de la Comisión Interamericana de derechos humanos (CIDH), Washington D.C., octubre de 2015, pp.30 y ss.

852 Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-173/10, expediente D-7819, de 10 de marzo de 2010.

853 DANTAS, Miguel Calmon. *Direito fundamental ao máximo existencial*, Tesis Doctoral, Doctorado en Derecho, Universidad Federal de Bahía, Salvador, Brasil, 2011, pp.433 y ss. Disponible en: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/8703> u.v. 13/6/2017.

854 Observación General No.4 del Comité de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales relativa al derecho a una vivienda adecuada (párrafo 1 del artículo 11 del Pacto). De 13 de diciembre de 1991, contenida en el documento E/1992/23.

855 *Ibidem*, párr. 7.

Lo que supone poderse aislar, tener espacio adecuado, seguridad adecuada, iluminación y ventilación adecuadas, una infraestructura básica adecuada y una situación adecuada en cuanto a trabajo y servicios básicos a un coste razonable.

La adecuación de la vivienda va a depender de múltiples factores como el contexto socioeconómico, cultural, climatológico etc. Sin embargo, el Comité considera que hay determinados aspectos a tener en cuenta en cualquier contexto⁸⁵⁶:

1. Seguridad jurídica de la tenencia. No importa el título en virtud del cual se habita en una vivienda, todas las personas deben tener una cierta seguridad en su tenencia y ser protegidas legalmente frente a los desahucios y otros.

2. Disponibilidad de servicios, materiales, facilidades e infraestructura. En la interdependencia e indivisibilidad de los derechos, todo beneficiario del derecho a una vivienda adecuada, debe poder tener acceso permanente a recursos naturales y comunes, al agua potable, energía para la cocina, calefacción, luz, aseo, almacenamiento de alimentos, eliminación de desechos y servicios de emergencia.

3. Gastos soportables. Los Estados Partes deben adoptar medidas para garantizar que el porcentaje de gastos de vivienda sean conmensurados con los niveles de ingreso. A través de fórmulas como los subsidios de vivienda y formas de financiación que se correspondan a las necesidades de vivienda. Esto implica que debe protegerse a todos contra niveles o aumentos desproporcionados de los alquileres por ejemplo.

4. Habitabilidad. Debe poder ofrecer espacio adecuado a sus ocupantes, protegerlos del frío y la humedad, la lluvia, el viento, de riesgos estructurales y enfermedades. Puesto que una vivienda que no reúne estos requisitos queda asociada a tasas de mortalidad y morbilidad más altas.

5. Asequibilidad. La vivienda adecuada debe ser asequible a todo el que tenga derecho. Ello implica que debe darse acceso pleno y sostenible para conseguir una vivienda a los ciudadanos en situación de mayor desventaja.

856 *Ibidem*, párr. 8.

6. Lugar. Debe encontrarse en un lugar que permite el acceso a oportunidades de empleo, atención de la salud, escuelas etc. No provocando grandes gastos en recursos de las familias para el traslado.

Y en este sentido, y relacionándolo con el apartado siguiente, la figura del máximo existencial busca distanciarse positivamente del contenido mínimo y el mínimo existencial para ofrecer al ciudadano cada vez más posibilidades de algo más que sobrevivir⁸⁵⁷. Esta idea, nos lleva a considerar el contenido esencial como el punto de partida de todos los derechos, y la base sobre la que se pondrá en práctica el principio de progresividad y la prohibición de regresividad.

1.2.4. La progresividad y no regresividad.

El Comité de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, en su Observación General No.1 relativa a la presentación de informes a los Estados Parte afirma que los Estados están obligados a “*elaborar y adoptar un plan detallado de acción para la aplicación progresiva*”.

De hecho, en varios de los tratados fundamentales de derechos humanos, encontramos una referencia al “*progreso*” en los derechos. Tomemos como ejemplos:

I. Convención de los Derechos del Niño⁸⁵⁸.

*“Artículo 44 1. Los Estados Partes se comprometen a presentar al Comité, por conducto del Secretario General de las Naciones Unidas, informes sobre las medidas que hayan adoptado para dar efecto a los derechos reconocidos en la Convención y sobre el **progreso** que hayan realizado en cuanto al goce de esos derechos: a) En el plazo de dos años a partir de la fecha en la que para cada Estado Parte haya entrado en vigor la presente Convención; b) En lo sucesivo, cada cinco años. 2. Los informes preparados en virtud del presente artículo deberán indicar las circunstancias y dificultades, si las hubiere, que afecten al grado de cumplimiento de las obligaciones derivadas de la presente Convención.”*

857 PINHO VIEIRA, Artur Alves. “O orçamento como instituto concretizador dos direitos fundamentais sociais” en DOMINGUES, José Marcos (organizador) *Direito Financeiro e Políticas Públicas*, GZ editora, Río de Janeiro, Brasil, 2015 pp.166 y ss.

858 Adoptada por la Resolución 44/25 de 20 de noviembre de 1989, en vigor desde el 2 de septiembre de 1990. Su Protocolo Facultativo, relativo a la participación de niños en conflictos armados, fue adoptado mediante la Resolución 54/263 de 25 de mayo de 2000, en vigor desde el 12 de febrero de 2002.

2. Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad⁸⁵⁹.

*“Artículo 35.1. Los Estados Partes presentarán al Comité, por conducto del Secretario General de las Naciones Unidas, un informe exhaustivo sobre las medidas que hayan adoptado para cumplir sus obligaciones conforme a la presente Convención y sobre los **progresos** realizados al respecto en el plazo de dos años contado a partir de la entrada en vigor de la presente Convención en el Estado Parte de que se trate. 2. Posteriormente, los Estados Partes presentarán informes ulteriores al menos cada cuatro años y en las demás ocasiones en que el Comité se lo solicite.”*

3. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos⁸⁶⁰.

*“Artículo 40.1. Los Estados Partes en el presente Pacto se comprometen a presentar informes sobre las disposiciones que hayan adoptado y que den efecto a los derechos reconocidos en el Pacto y sobre el **progreso** que hayan realizado en cuanto al goce de esos derechos:*

a) En el plazo de un año a contar de la fecha de entrada en vigor del presente Pacto con respecto a los Estados Partes interesados;

b) En lo sucesivo, cada vez que el Comité lo pida.”

4. Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales⁸⁶¹.

*“Artículo 16.1. Los Estados Partes en el presente Pacto se comprometen a presentar, en conformidad con esta parte del Pacto, informes sobre las medidas que hayan adoptado, y los **progresos** realizados, con el fin de asegurar el respeto a los derechos reconocidos en el mismo.”*

*“Artículo 17.1. Los Estados Partes en el presente Pacto presentarán sus informes por etapas, con arreglo al programa que establecerá el Consejo Económico y Social en el plazo de un año desde la entrada en vigor del presente Pacto, previa consulta con los Estados Partes y con los organismos especializados interesados. 2. Los informes **podrán señalar las circunstancias y dificultades que afecten el grado de cumplimiento de las obligaciones previstas en este Pacto.**”*

Si observamos todas estas provisiones legales, la regla común es que los Estados Parte deben dar noticia de las medidas que han adoptado, del progreso realizado y de las circunstancias o las dificultades que encuentran a la hora de implementar los derechos.

Sin embargo, no toda obligación de derechos humanos -en términos presupuestarios-, podrá ser cumplida de manera progresiva. Cabe recordar que las obligaciones de inmediato cumplimiento como la de adoptar medidas y la prohibición de discriminación así como el aseguramiento del

859 Adoptada por la Resolución 61/106 de 13 de diciembre de 2006, en vigor desde el 3 de mayo de 2008.

860 Adoptado por la Resolución 2200 A (XXI) de 16 de diciembre de 1966, en vigor desde el 23 de marzo de 1976.

861 Adoptado por la Resolución de la Asamblea General 2200 A (XXI) de 16 de diciembre de 1966, en vigor desde el 3 de enero de 1976.

contenido esencial de los derechos, no admiten gradualidad ni que se aduzca la falta de recursos por parte del Estado.

“En el marco de dicha flexibilidad en cuanto a plazo y modalidades, el Estado tendrá esencialmente, aunque no exclusivamente, una obligación de hacer, es decir, de adoptar providencias y brindar los medios y los elementos necesarios para responder a las exigencias de efectividad de los derechos involucrados, siempre en la medida de los recursos económicos y financieros de que disponga para el cumplimiento del respectivo compromiso internacional adquirido. 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 de derechos humanos⁸⁶²”.

La progresividad opera como obligación de comportamiento que permitirá cumplir con la obligación de resultado que supone el pleno ejercicio de los derechos, sin perjuicio de las obligaciones de inmediato cumplimiento en virtud del derecho internacional.

Este principio se conecta con todos los demás, puesto que la progresividad quedará medida por la movilización y aplicación del máximo de los recursos disponibles en cada caso, y de otro lado deberá aplicarse de manera no discriminatoria.

El Estado queda obligado a movilizar y asignar los recursos necesarios para el avance progresivo en los derechos y exige que como consecuencia haya progreso y efectividad en las medidas adoptadas. Se trata de un principio que exige información presupuestaria desagregada y comparable entre años para poder ser controlado en su cumplimiento.

En el anterior capítulo de este trabajo hablamos de la necesidad de que el sistema tributario- en caso de que el Estado opte por esta fórmula- prevea institutos progresivos. Y la progresividad en los impuestos, requiere regresividad en el gasto. Pero una regresividad que hay que matizar y que no tiene que ver con la progresividad que se exige en la inversión en los derechos sino que trata de conectar las dos esferas de la actividad financiera pública.

En este sentido, la regresividad en el gasto supondrá una proporcionalidad inversa. Esto es, al acabar el ciclo financiero, la situación de los ciudadanos se ha aproximado dado que se ha

862 Corte Interamericana de derechos humanos, caso Carlos Acevedo Buendía y otros (“Cesantes y jubilados de la Contraloría”) vs. Perú. Sentencia de 1 de julio de 2009. Disponible en: http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_198_esp.pdf u.v. 13/6/2017.

detraído más del que tiene mayor capacidad contributiva y se ha favorecido más en la satisfacción de sus necesidades⁸⁶³ al que tiene menor capacidad⁸⁶⁴.

Tras este necesario apunte, la progresividad como principio de derechos humanos aplicable al Presupuesto en todas sus esferas y etapas trae consecuencia de que se considera que los derechos necesitan un determinado tiempo para ser implementados y que ello no puede hacerse automáticamente.

Adicionalmente, la progresividad tiene que ver con la imposibilidad de considerar que las obligaciones de derechos humanos se puedan implementar en todas partes de manera uniforme o universal⁸⁶⁵, ya que dependen del nivel de desarrollo del país, el contexto político o social, los recursos disponibles etc. Razón por la que resulta imprescindible establecer determinados estándares que permitan- junto con indicadores de proceso y resultado- controlar la medida en que se está haciendo algo respecto a los derechos, de manera continuada.

No debe confundirse el hecho de que el proceso para implementar los derechos requiera de un tiempo que no se fija, con la circunstancia de que el Estado pueda libre y discrecionalmente elegir ese periodo. Con el objetivo de dotar de plena efectividad a los derechos presentes, los Estados deben adoptar medidas que muestren progreso en los derechos- para lo que no siempre tendrán que invertir más recursos- y se adopten de manera no discriminatoria, siempre respetando el contenido esencial.

¿Cuáles son las pautas que definen la progresividad?

1) En primer lugar, el plazo para implementar los derechos debe ser razonable. Dependerá de las circunstancias del Estado en cuestión, pero no puede postergarse indefinidamente. Sabemos además que las medidas inmediatas obligatorias impiden considerar que toda la obligación se pospone. Y que toda medida que se adopte deberá ser deliberada, concreta y orientada al objetivo de la plena efectividad de los derechos, asegurar siempre el contenido esencial como punto de partida o mínimo y ser no discriminatoria. Los derechos pueden exigir un proceso para su implementación pero ante todo, son derechos presentes.

863 Entendidas como públicas. Aquellas que no deben condicionar la dignidad de las personas por no tener los recursos para costearlas.

864 BAYONA DE PEROGORDO, Juan José. *El derecho de...* op.cit p.128.

865 FREDMAN, Sandra. *Human Rights Transformed...* op.cit p.81.

2) La progresividad tiene dos sentidos que se complementan: la gradualidad y el progreso⁸⁶⁶. La gradualidad es el margen de maniobra que posee el Estado para implementar los derechos dependiendo de su situación- siempre dentro de los requisitos y márgenes legalmente establecidos-. El progreso exige que las medidas que se adopten sean adecuadas y respeten el resto de principios aplicables. Motivo por el que, el nivel de las asignaciones presupuestarias no siempre estará relacionado con una mejora o progresividad en las inversiones en derechos. La progresividad en algunos casos tendrá que ver con la cuantía de recursos- si de manera evidente no se destinan los suficientes- y en otros con la calidad de las inversiones y su eficacia. Pero en cualquier caso, la progresividad debe darse tanto en las personas como en los derechos que se garantizan.

3) Como derivación de la obligación de actuar progresivamente, encontramos la prohibición de regresividad.

La progresividad no será siempre consecuencia de un aumento en el nivel de inversión en un Estado, puesto que más recursos no aseguran el cumplimiento por parte del Estado de sus obligaciones de derechos humanos. Pongamos por caso el aumento en la recaudación derivada del IVA de determinado producto. Para que podamos asociar el incremento de los recursos con la progresividad en la situación de los derechos, será necesario no sólo tener recursos, sino movilizarlos y aplicarlos de manera adecuada- sin injerencias evitables como el fraude o la corrupción-. Un presupuesto que aumenta cada año podría derrocharse y uno que disminuye- por el contrario- podría utilizarse de modo eficiente y llegar a mejorar los servicios que se prestan al ciudadano.

Asimismo, otra situación en la que el aumento no se relacionaría con la progresividad, sería aquella en la que el Estado decide invertir esa cantidad adicional de recursos en un programa para atender a la diversidad en las aulas- por ejemplo- pero por una deficiente programación del mismo, no llega a la población a la que se dirige. En este caso, y a pesar de estar invirtiendo más, el Estado estaría incumpliendo con su obligación de realización progresiva. En un ejemplo real, el programa *Vaso de Leche*, que se implementó en Guatemala⁸⁶⁷, pretendía garantizar la

866 CHAPARRO HERNÁNDEZ, Sergio Raúl. *Presupuesto, derechos humanos y control judicial. Una oportunidad...*, op.cit pp.90 y ss.

867 BLYBERG, Ann; HOFBAUER, Helena. *Art.2 and Governments' Budgets*, febrero de 2014, en: <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Article-2-and-Governments-Budgets.pdf> u.v. 23/5/2017, pp.28 y ss.

nutrición elemental en la infancia pero demostró no estar alcanzando a la población objetivo. Motivo por el cual se cuestionó si debía mantenerse o ser eliminado. Al eliminarlo, aquellos que lo reciben-aunque no sean directamente la población que se pretende alcanzar-dejan de hacerlo. Por el contrario, de mantenerse, se estaría ignorando que no funciona y el Estado estaría consintiendo una discriminación de hecho. El equipo que lo implementó inicialmente, no tuvo que escoger porque cambió el gobierno. Y el nuevo gobierno lo eliminó y transformó en un programa de transferencias en efectivo.

La progresividad es un principio que aunando la gradualidad en la implementación de los derechos y el progreso, necesita ser aplicado en conjunción con el resto de principios tratados hasta aquí. Ha de ser un ingreso y a posteriori una inversión suficiente, no discriminatoria, eficiente y eficaz.

Por otra parte, la prohibición de regresividad merece un tratamiento separado. La regla general es que está prohibida, sin embargo, en algunas situaciones y bajo determinadas condiciones podría aceptarse un retroceso en la implementación de los derechos. Debe ser tomada como una situación excepcional dado que la restricción de los derechos puede considerarse una violación de las obligaciones de derechos humanos de un Estado.

En términos generales, el objetivo que se persigue debe ser *legítimo*, un objetivo prioritario para el Estado como puede ser el alivio de las finanzas públicas en situación de recesión económica. Debe ser *razonable*, no sólo desde el criterio puramente económico sino también desde el constitucional- incluyendo los estándares y reglas de los derechos humanos-. Y debe ser *proporcional*, en el sentido de no conllevar un sacrificio excesivo de la progresividad alcanzada o la irreversibilidad de la situación generada frente al beneficio obtenido de adoptar las medidas regresivas.

El Comité de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales envió en el año 2012 una carta a los Estados Parte que guarda relación con este tema⁸⁶⁸. En esta Carta, podemos comprobar la preocupación del Comité por la protección de los derechos en un contexto de crisis económica.

868 Carta de fecha 12 de mayo de 2012 dirigida a los Estados Partes en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales por la Presidenta del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Ariranga G.Pillay. CESCR/48th/SP/MAB/SW. Entre sus consideraciones más importantes está: el Comité ha observado que recientemente los Estados se han visto obligados a adoptar programas de austeridad, incluso severos, para intentar paliar el déficit público y hacer frente a un crecimiento económico casi nulo; sin embargo, desea remarcar que atendida su ratificación de cuya Convención es órgano de control, los Estados no pueden adoptar decisiones que les hagan violar sus obligaciones. Afectando especialmente a aquellos sectores de la población en situación de mayor vulnerabilidad. Y teniendo en toda decisión la interdependencia, indivisibilidad e

Entiende que existe cierta presión sobre los Estados- interna o externa- para adoptar medidas de austeridad y tomar decisiones “*de efectos dolorosos*”. Sin embargo, recuerda a los Estados que a pesar de ello deben evitar medidas que puedan afectar a los derechos porque no sólo provocan inseguridad social, inestabilidad política etc. sino que además estarían incumpliendo con sus obligaciones. Como hemos venido considerando, al ratificar un tratado y enfrentarse a la adopción de las medidas generales de aplicación, los Estados poseen un margen más o menos amplio de maniobra para escoger las medidas. Sin embargo, los tratados de derechos humanos así como las distintas resoluciones que emanan de sus órganos específicos, deben servir de orientación a los Estados a la hora de escoger la política económica a aplicar preservando los derechos. De este modo, existe una presunción iuris tantum de invalidez de las medidas que sean regresivas o tengan por efecto una situación regresiva en los derechos y la carga de la prueba, de lo contrario, la tiene el Estado.

Las obligaciones de respeto, protección y aplicación progresiva, permanecen en situación de crisis económica. Y a pesar de que algunos ajustes puedan resultar inevitables, es imprescindible que respeten unos requisitos para ser admitidos desde la perspectiva de los derechos humanos y que vemos en la Carta:

1. Temporal. No sólo supone que deben adoptarse por un tiempo preciso y determinado previamente, sino que realmente sus efectos también tienen que desaparecer cuando la medida deje de estar en vigor. Esto supone la obligación por parte del Estado de adoptar medidas para restablecer la situación inicial.

2. Necesario. Es necesario examinar si se han estudiado todas las alternativas posibles-incluso no hacer nada si supone menor sacrificio- y sus costes de oportunidad. Y exige una motivación o la justificación debida para la adopción de la medida concreta poniéndola en relación con el conjunto de los derechos.

interrelación de todos los derechos; los Estados poseen margen para apreciar las medidas que deben adoptar en cada caso, pero siempre en vistas a la realización de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. En el centro de estas obligaciones está el respeto, protección y cumplimiento de los derechos; el Comité aprecia una falta de progresividad en la implementación nacional de los derechos, e incluso regresividad. Y desea recordar a los Estados que aunque ciertos ajustes sean necesarios e inevitables, no pueden violar sus obligaciones; por estas razones, las medidas adoptadas deben ser temporales, necesarias y proporcionadas y la última ratio, no discriminatorias y respetuosas con el contenido esencial de los derechos. Finalmente, recuerda que como parte de los organismos internacionales de cooperación financiera, los Estados deben respetar sus obligaciones y las de aquellos que reciben la financiación.

3. Proporcionado y no discriminatorio. La proporción exige que las medidas adoptadas no supongan un sacrificio excesivo de los derechos- ni de un determinado derecho ni de un determinado colectivo de personas- en comparación con el beneficio que se espera de adoptarlas. Esto es, el beneficio obtenido debe ser como mínimo igual que el sacrificio. Y en cualquier caso no puede tener un efecto discriminatorio, lo cual puede exigir que se adopten medidas que compensen la situación para determinados colectivos- medidas fiscales, subsidios sociales etc.-.

4. No afecta al contenido esencial. En el discurso de los derechos, resulta lógico además de necesario que se proteja un núcleo duro de los derechos que ni siquiera en la situación excepcional de permitirse el retroceso en los derechos, puede verse afectado. Por estas razones, la prohibición de regresividad pasa de relativa a absoluta cuando un Estado está descuidando sus obligaciones básicas⁸⁶⁹.

Así mismo, el CDESC emitió en el año 2007 una declaración⁸⁷⁰ en la que prevé aquellas cuestiones que ante el argumento de un Estado de que no posee suficientes recursos, se tendrán en cuenta para valorar que el Estado cumple con sus obligaciones⁸⁷¹. Entre ellas:

a) En primer lugar, el nivel de desarrollo del país. Puesto que como hemos venido considerando a lo largo de este trabajo, la heterogeneidad de los Estados impide poder dar una solución unívoca para todos ellos y aconseja aportar unas pautas que tendrán que valorarse en cada caso y ajustarse al contexto del Estado. En caso contrario, la efectividad y la eficiencia se verían también condicionadas.

b) En segundo lugar, la gravedad de la infracción que en principio está cometiendo el Estado y en qué medida compromete los mínimos que exige el tratado en cuestión. Ya habíamos considerado antes que una de las reglas para admitir el argumento de la falta de recursos para coartar el progreso es el respeto al contenido esencial de los derechos.

869 COMISIÓN COLOMBIANA DE JURISTAS. *Informe sobre la prohibición de regresividad en los Derechos Económicos, Sociales y Culturales en Colombia: fundamentación y casos (2002-2008). Resumen ejecutivo*, Bogotá, marzo 2010, pp.2 y ss. http://www.coljuristas.org/documentos/libros_e_informes/inf_2010_n1_re.pdf u.v. 14/6/2017.

870 Declaración sobre la “evaluación de la obligación de adoptar medidas hasta el máximo de los recursos de que se disponga de conformidad con un protocolo facultativo del Pacto”. E/C.12/2007/1 de 21 de septiembre de 2007.

871 *Ibidem*, párr.10.

c) En tercer lugar, la situación económica del Estado. Ante un contexto de urgencia financiera o de recesión el Comité considera que esta circunstancia también debe ser tenida en consideración para evaluar si se acepta o no el argumento. A pesar de que alegar la falta de recursos para no cumplir con las obligaciones de derechos humanos asumidas en un contexto de bonanza económica no tendría sentido alguno, las recesiones económicas y la necesidad de adoptar medidas de austeridad no suspenden las obligaciones de derechos humanos de un Estado. Deberá tenerse en cuenta junto a otros argumentos que imponen gastos más urgentes como un desastre natural o un conflicto armado ya sea interno o internacional.

d) En cuarto y último lugar, el Estado debe demostrar que ha barajado opciones de bajo coste para evitar el retroceso y que aun así no le es posible hacerlo. Así como que ha acudido a la cooperación internacional y que en su caso, con fundamento, ha rechazado los recursos que se le ofrecían- cabe recordar aquí la responsabilidad de los Estados en materia de derechos humanos al actuar como parte de instituciones financieras-. En todo este proceso de decisión y adopción de las medidas, debe haberse asegurado la participación de los grupos afectados para evitar que sean directa o indirectamente discriminatorias por no tener en cuenta debidamente sus posiciones y la repercusión que tendrán en ellos las medidas aplicadas.

En definitiva, la progresividad y la prohibición de regresividad, suponen un compromiso firme con la no reversibilidad de lo que pueden considerarse como conquistas sociales. Pero, como los anteriores principios, necesitan identificar la población en situación de vulnerabilidad en sus políticas y utilizar indicadores para evaluar el “progreso”. Así mismo, resulta necesario contar con mecanismos para detectar los posibles errores de inclusión y exclusión en los programas que pueden estar dando la impresión de que al estar más dotados cada año están alcanzando el objetivo marcado. Es sumamente importante contar con datos desagregados y lo más concretos posible, puesto que en ocasiones los datos que son facilitados no están desagregados y pueden dar la impresión de que todo va bien. Pero, al desagregarlos, se observa como algunos colectivos no están mejorando nada- lo que es contrario a la progresividad y también a la no discriminación-.

La mejor manera de evaluar y controlar la medida en que un programa determinado consigue los objetivos marcados y alcanza a la población objetivo, consiste en que esa población tome parte del proceso de formulación y monitoreo de las políticas⁸⁷².

872 Véase a modo de ejemplo, el punto 27 de la Declaración de Quito sobre la aplicación de los tratados de derechos económicos, sociales y culturales: “*Los derechos económicos, sociales y culturales fijan límites a la*

En otras palabras, para comprobar que se garantiza la progresividad y no regresividad, cabe preguntarse⁸⁷³:

1. ¿El gobierno realiza un monitoreo adecuado de la realización progresiva de los derechos? Si no, ¿por qué?
2. Si lo hace, ¿cómo lo conecta con las revisiones en el Presupuesto?
3. Si la realización de los derechos no mejora, ¿analiza la medida en que el Presupuesto tiene que ver con ese fallo en realizar progresivamente los derechos?
4. Cuando los fondos destinados a los derechos son inadecuados para cumplir con sus obligaciones, ¿el Estado examina el resto del Presupuesto para determinar si en otras áreas hay recursos disponibles que podrían utilizarse?
5. Cuando se adopta un nuevo programa, ¿se valora previamente su coste económico? ¿Y la medida en que podrá costearse en un futuro?
6. Cuando se valora en costes cuánto será necesario para financiar un programa, ¿Al mismo tiempo se valora cuánto va a costarle a la sociedad que no se financie adecuadamente? ¿Se hace pública esta información?

A continuación, analizaremos distintos casos judiciales en los que el principio de progresividad ha sido cuestionado en su aplicación por el Estado:

A. En un primer caso, se cuestionaba la legalidad y legitimidad de una decisión presupuestaria que había obligado a modificar los criterios de elegibilidad para ser admitido como candidato en un programa de apoyo para las personas con discapacidad en la ciudad de Birmingham⁸⁷⁴. Antes del ejercicio económico 2011-2012, el apoyo se prestaba a toda persona categorizada como persona con discapacidad de severidad “sustancial” o “crítica”, dejando a los leves y moderados fuera.

discrecionalidad estatal en la decisión de sus políticas públicas. La asunción de obligaciones en este campo establece un catálogo de prioridades que el Estado se ha comprometido a asumir, debiendo dedicar prioritariamente sus recursos a cumplir estas obligaciones”. Visto en CORTI, Horacio G. Ley de Presupuesto y Derechos Fundamentales: los fundamentos de un nuevo paradigma jurídico-financiero. Disponible en: <http://www.forumjustica.com.br/wp-content/uploads/2015/08/Revista-Juridica-de-Buenos-Aires.pdf> u.v. 19/6/17.

873 BLYBERG, Ann y HOFBAUER, Helena. Art.2... op.cit p.25.

874 Caso W,R v. Birmingham City Council [2011] EWHC 1147, High Court Of Justice, Queen’s Bench Division, Administrative Court. De 19 de mayo de 2011. <http://www.bailii.org/ew/cases/EWHC/Admin/2011/1147.html> u.v. 19/6/17.

Tras la reforma, tan sólo los que se encuentran en situación crítica resultarían incluidos como candidatos elegibles. Este cambio se considera ilegal por violar el deber de igualdad respecto a las personas con discapacidad⁸⁷⁵. Así como por no realizar las pertinentes consultas previas que legalmente están previstas. Los demandantes representan a adultos con discapacidad que en muchas áreas de su vida diaria están en riesgo de exclusión social, no pueden hacerse cargo de sus necesidades ni de protegerse frente a riesgos, y no existen alternativas a su alcance que puedan sustituir el servicio estatal. Y las consecuencias sociales de los recortes en el servicio- no sólo para las personas con discapacidad sustancial- serían:

- a) El gasto pasa a ser privado y recae en las familias, si pueden permitírselo.
- b) Si no pueden, entonces no se atenderán sus necesidades y probablemente pasarán a ser críticos.
- c) Como consecuencia, se produce un aumento en la alienación social, soledad, depresión, enfermedades mentales etc.
- d) Igualmente, se produce un aumento de los aspectos en que necesitan apoyo.
- e) A las personas con una discapacidad crítica, los recortes también les afectan puesto que hay menos áreas de apoyo prestadas por el servicio.
- f) Finalmente, estas circunstancias implican incomodidad, desafección profesional, descontento de los usuarios... que pueden provocar enfermedades profesionales.

El Ayuntamiento de Birmingham no posee libertad completa para decidir cómo gastar los recursos, ya que la mayor parte está “ring-fenced” y vienen del gobierno central. De modo que determinados fondos sólo pueden utilizarse para las escuelas, vivienda etc. Sin embargo las partidas de “Adults and Communities”, “Children, Young People and Families” y “Public Protection” son “non ring-fenced”. Y fue el mismo Ayuntamiento el que en su Plan de acción de 2010, preveía que su prioridad inmediata número uno era proteger a la población en situación de vulnerabilidad. Transformando su eficiencia, con programas de prevención para evitar costes a posteriori etc.

B. En la ciudad de Buenos Aires, el Decreto N°895/02 crea un subsidio para las familias en situación de calle de la ciudad como mecanismo de fortalecimiento familiar⁸⁷⁶. Sería elegible

875 Disability Discrimination Act 1995 s 49.

876 Caso “Mansilla María Mercedes contra GCBA sobre amparo”, Expediente 13817/0, ante la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala I,

el jefe de familia que demostrase que carece de vivienda, reside en la ciudad y su nivel de ingresos no le permite costearse un alojamiento.

Una familia de la ciudad, recibía el subsidio y con él pagaba el alojamiento en un hotel. Pasados seis meses, dejaron de recibirlo y como consecuencia debían dinero al hotel. La situación fue a peor cuando por un procedimiento judicial, el hotel fue clausurado.

El Tribunal consideró que el principio de no regresividad se ve vulnerado por la falta de continuidad en la prestación. Una vez se ha reconocido y efectivizado un derecho- *que en este caso constituye reconocer un status jurídico básico de inclusión social*- no puede eliminarse sin que el Estado haga saber las alternativas razonables que existen.

La ley de Presupuesto puede tener efectos semejantes a las reglamentaciones de los derechos pero en ningún caso puede aniquilar los derechos.

Considera el Tribunal que corresponde al poder legislativo y al ejecutivo determinar las políticas que han de asegurar al menos estándares esenciales del acceso a la vivienda, en especial de las personas en situación de mayor vulnerabilidad. En esta tarea y ante un eventual incumplimiento, el poder judicial debe corroborar si el Estado ha cumplido con su deber de garantía progresiva del derecho, si la política que se pretendía implementar era razonable en base al objetivo perseguido. Si los ha asegurado y las medidas son razonables, no será necesario considerar las alternativas. Sino, una vez formuladas las políticas deberá comprobar que se cumplen.

1.3. La transparencia y la participación.

“En septiembre de 1996 Susheela Devi, mujer campesina de la India, asistió a un congreso sobre el derecho a la información (...). Las organizaciones invitaron a Susheela a hablar en nombre de una organización comunitaria de agricultores y obreros. En los meses anteriores, dicho grupo había organizado una campaña masiva para exigir que se otorgara a los ciudadanos el derecho a obtener información, incluida aquella que expondría la corrupción que pudiera estar plagando los programas de obras públicas de la localidad. Durante el congreso, un periodista de un diario nacional le preguntó a Susheela por qué ella y la organización que representaba exigían con tanta vehemencia el acceso ciudadano a tal información. Susheela, una mujer de escasa instrucción formal, madre de tres hijos, respondió: Cuando envío a mi hijo al mercado con diez rupias a comprar algo, le exijo que me rinda cuentas cuando regresa a casa. De igual forma, cuando el gobierno gasta mi dinero tengo derecho a exigir la rendición de cuentas por esos gastos⁸⁷⁷”.

Argentina. Resuelto el 13 de octubre de 2006. Disponible en: https://kipdf.com/poder-judicial-de-la-ciudad-autonoma-de-buenos-aires_5ab057441723dd429c7505d6.html u.v. 10/2/2018.

877 RAMKUMAR, Vivek, *Nuestro dinero, nuestra responsabilidad: guía ciudadana para la vigilancia del gasto público*, International Budget Partnership, p.5. Disponible en <http://www.internationalbudget.org/wp->

Para evaluar la medida en que un Estado está actuando razonablemente para alcanzar progresivamente y con el máximo de recursos disponibles la plena efectividad de los derechos, es muy importante que cuente con procesos abiertos, transparentes y participativos de toma de decisiones⁸⁷⁸.

Quizás una de los puntos de mayor debilidad para los Estados sea precisamente abrir sus procesos presupuestarios. En materia de impuestos, por ejemplo, no resultaría viable consultar a los ciudadanos cuántos impuestos están dispuestos a pagar- como en un primer momento se consultaba al pueblo-. Básicamente porque la ciudadanía, por lo general, nunca va a estar de acuerdo con pagar sus impuestos o deseará hacerlo en un porcentaje bajo, que puede no ser el suficiente.

Sin embargo, ello no obsta para que la justicia en la imposición deba asegurarse y las inversiones correctas y suficientes en la vida cotidiana de las personas se hagan visibles.

Cuando se habla de transparencia y participación en materia presupuestaria, lo primero que viene a la mente son los conocidos como presupuestos participativos. Sin embargo, y desde una perspectiva de derechos humanos supone algo más que eso.

La participación que por lo general han propiciado estos sistemas- a los que les falta desarrollo en el tiempo- ha sido la de grupos de interés locales que buscan la satisfacción de sus necesidades y para ello tratan de convencer a la ciudadanía para que vote sus propuestas. Con todo, no se ha generado una verdadera conciencia ciudadana sobre la importancia del Presupuesto. Buena muestra de ello es que en aquellas localidades en que se abre la posibilidad de que el ciudadano pueda solicitar ser escuchado en temas de inversiones presupuestarias por su entidad local, los pocos que acuden siguen tratando cuestiones personales muchas veces desconectadas del objetivo.

En lo que se refiere a la transparencia, es cierto que ahora contamos con más información pero sin duda también lo es que sigue siendo seleccionada, que no tenemos acceso a todo lo que existe y que no se comprende lo que podemos leer. Y la transparencia y participación así como el derecho de acceso a la información no se cumplen si no se pueden entender aquello a lo que

[content/uploads/Our-Money-Our-Responsibility-A-Citizens-Guide-to-Monitoring-Government-Expenditures-Spanish.pdf](#) u.v. 26/6/17.

878 Declaración sobre la “evaluación de la obligación de adoptar medidas hasta...op.cit párr.11.

tenemos acceso y no podemos participar significativamente. Y sigue sin entenderse para qué y para quién van los recursos.

El Presupuesto no se publica íntegramente y ya dijimos en otro apartado que ello podría tener consecuencias- que escapan de nuestro análisis- en cuanto a su eficacia jurídica. Sin embargo, es cierto que sería una publicación excesivamente costosa en términos de soporte físico de publicarse entero, pero también es cierto que en la plataforma web podría publicarse íntegramente o al menos a nivel del crédito vinculante.

La cuestión de la brecha digital también merece ser mencionada, puesto que no se debe crear una plataforma web o una aplicación móvil sin capacitar a aquellos que deberían utilizarla. Y dependerá del contexto cultural y económico del Estado la posibilidad de utilizarlo. Como ejemplo, para algunos países un instrumento tecnológico con el que cuenta la mayor parte de la sociedad es el teléfono móvil, en la versión anterior a los Smartphone actuales. En este caso, con un sistema de SMS se puede hacer llegar al gobierno las quejas y denuncias sobre la falta de inversión en sus derechos, por ejemplo al llegar a la escuela y no tener maestro o al tener que conducir por una carretera sin asfaltar y con gran riesgo de accidentes, o al faltar iluminación en algunas zonas de las ciudades que de existir reduciría los índices de criminalidad.

Resultan interesantes a nuestro estudio, algunas de las afirmaciones que los niños que fueron consultados por el Comité de los Derechos del Niño en la elaboración de su Observación General No.19 realizaron acerca de la debida transparencia y participación. Es la primera ocasión en la que se incluye literalmente el resultado de estas consultas y dado que la extensión de estos documentos está limitada, ello le otorga una autoridad si quiera mayor al proceso participativo de consultas. Afirmaciones como *“¡es imposible que inviertan en nosotros si no nos preguntan en qué invertir! Lo sabemos, deben preguntarnos”*; *“no se olviden de incluir en sus presupuestos a los niños con necesidades especiales”*; *“gasten el dinero de forma justa y juiciosa. No inviertan nuestro dinero en cosas inútiles: sean eficientes, ahorren”*; *“asegúrense de que no haya corrupción”*; *“reconozcan los derechos de todos los ciudadanos, tanto jóvenes como ancianos, escuchando la opinión de la gente en cuestiones de gobernanza”*; *“me gustaría que hubiera más transparencia y rendición de cuentas en el Gobierno”*; *“hagan público en qué se invierte el dinero”* o

“proporcionen a todos los niños información sobre los presupuestos que resulte fácil de entender, en medios que sean populares entre ellos, como los medios sociales”⁸⁷⁹.

El hecho de no tener acceso a la información necesaria o que no se pueda realizar una interpretación personal de los mismos- porque no son datos accesibles universalmente en términos de inteligibilidad -, hace que gran parte de la información que se recibe provenga de los medios de comunicación. La labor de este sector es de gran importancia pero olvida que no sólo debe dedicar páginas o minutos en hacer visibles las fallas en nuestras decisiones presupuestarias sino que también tiene la oportunidad de mostrar aquello en que el Estado está invirtiendo bien, al mismo tiempo.

Transparencia y participación trascienden la cuestión presupuestaria puesto que alcanzan al buen gobierno y la democracia misma. Ciudadanos bien informados, canales de participación y mecanismos de rendición de cuentas y un gobierno que actúa de manera transparente. La transparencia puede tener su origen en una norma o ser fruto de la tradición. Hasta tal punto que en algunas regiones en las que el Presupuesto y todo lo que lo rodea se tratan como información secreta, la falta de transparencia deriva de la costumbre y no del deseo expreso del Estado por ser opaco⁸⁸⁰. Obviamente, la conciencia de que la realidad es esa y la decisión de mantenerse inamovible sí es decisión del Estado.

Por lo general, los estudios sobre la transparencia se han centrado en la posibilidad de acceder a información sobre la actividad de los poderes públicos. Y no han entrado a cuestionar el fin para el que se utiliza la información disponible, quién la utiliza o cuáles son los resultados que el usuario puede obtener de utilizarla. Su “credibilidad, disponibilidad y oportunidad”⁸⁸¹.

La transparencia presupuestaria de un Estado suele valorarse sobre la base de su legislación sobre el derecho a la información y la calidad y cantidad de documentos que genera y hace públicos. Pero, la pregunta ya no debe ser si la información está disponible, sino ¿la información suministrada puede entenderse y resulta útil? El hecho de que exista más información

879 Observación General No.19 sobre la elaboración de...op.cit párr. 8.

880 SHAPIRO, Isaac (Ed.) *Guía ciudadana para el Trabajo Presupuestario*, Proyecto Internacional de Presupuesto, pp.46 y ss. Disponible en: http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Guide_to_Budget_Work_spanish1.pdf u.v. 26/6/17.

881 Jim St.George, The Massachussets Budget and Policy Center (EEUU), en el taller sobre análisis de presupuestos e incidencia política en la India.

disponible para el ciudadano no asegura que la participación y la responsabilidad del Estado aumenten proporcionalmente.

Estamos ante un dilema, puesto que a más información no existe mayor participación. Razón por la que la transparencia no debe limitarse a la disponibilidad de información. Si no es suministrada de manera accesible, o no en el detalle necesario para entender cómo se utilizan los recursos, el Estado no es transparente.

Debemos distinguir entre la transparencia “*opaca*” y la “*clara*”⁸⁸². La primera sería aquella en la que la información se presenta de manera inadecuada, muy complicada de entender. Sirve para un fin estrictamente político, y a través de ella el Estado considera que cumple con su obligación de ser transparente en su actividad. La segunda es la transparencia real, que hace pública información accesible y permite entender al usuario lo que hacen las instituciones.

En otras palabras, existe una diferencia entre la transparencia nominal como aquella que se cumple al reunir las formalidades legales de publicidad; y la efectiva que como hemos comentado anteriormente va mucho más allá⁸⁸³.

Como consecuencia-y a modo de ejemplo-, para considerar que la transparencia se cumple en un determinado Estado, el ciudadano debería ser capaz de responder a estas preguntas:

1. ¿Qué es un Presupuesto?
2. ¿De dónde provienen los recursos?
3. ¿Hacia dónde van: en qué se gastan y cómo se gastan?
4. ¿Debemos dinero? ¿Cómo vamos a reducir el déficit o a costa de qué?
5. ¿Cuáles son las prioridades del Estado? ¿Qué cosas se van a mejorar y cuáles sufrirán recortes y por qué?
6. ¿Cómo puedo obtener información y participar?

La exigencia de claridad, simplicidad y precisión en la información presupuestaria que se hace pública, no significa tener que eliminar la información compleja de los documentos para que

882 FOX, Jonathan A. “The uncertain relationship between Transparency and Accountability”, *Development in Practice* 17:4, 663-671, 1 de agosto de 2007.

883 Puede verse más información en: HEALD, David. “Varieties of transparency” en HOOD, Christopher y HEALD, David (Eds.) *Transparency: The Key to Better Governance?*, Oxford University Press, Oxford, 2006. Disponible en: <http://www.davidheald.com/publications/Healdvarieties.pdf> u.v. 22/6/17; HEALD, David. *Surmounting Obstacles to Fiscal Transparency*, Disponible en: <http://www.fiscaltransparency.net/resourcefiles/files/20150702107.pdf> u.v. 22/6/17.

sea de más fácil comprensión. No deben eliminarse siempre y cuando sea imprescindible que aparezca. La simplicidad e inteligibilidad se cumplen a través del uso de terminología ajustada a la población objetivo, de manera directa y atractiva al público visualmente. Un documento simple es aquél que puede leerse con facilidad y parece un documento que se ha confeccionado para ser leído. Es como si el que sabe de las finanzas públicas desaprendiese.

Por ejemplo, no es igual decir A que B⁸⁸⁴:

A. No person has been authorized to give any information or make any representation other than those contained or incorporated by reference in this joint proxy statement/prospectus. And, if given or made, such information or representation must not be relied upon as having been authorized.

B. You should rely only on the information contained in this document or that we have referred you to. We have not authorized anyone to provide you with information that is different.

La transparencia real como base para una participación significativa es reflejo de la relación existente entre ambas. De tal forma que muchos objetivos que persigue la transparencia, como la rendición de cuentas o la eficiencia, guarda relación directa con la participación. A modo de ejemplo, el poder legislativo no puede monitorear la labor del ejecutivo en ausencia de información adecuada y temporáneamente disponible. De otro lado, una ciudadanía que se involucra y está informada constituye un contrapeso natural al sistema de Presupuestos, vuelve el debate real y posibilita mayores consensos en sociedad sobre cuestiones difíciles de resolver. Adicionalmente, la transparencia y la participación son dos premisas que deberán permear todo el ciclo presupuestario. Puesto que si la ciudadanía se conforma con obtener información hasta la adopción del Presupuesto, estará renunciando a parte de su derecho a estar informado y participar. Máxime cuando es precisamente en la ejecución y control de las partidas presupuestarias cuando debe constatarse el cumplimiento de los compromisos adquiridos.

En definitiva, cumplir con estas dos exigencias- transparencia y participación- aporta numerosos beneficios:

- Primero: una responsabilidad y control real sobre el uso de los recursos públicos por parte de los poderes públicos, a los que puede cuestionárseles en su eficacia y su eficiencia.

884 U.S. Securities and Exchange Commission. *A Plain English Handbook. How to create clear SEC disclosure documents*, Washington D.C, agosto 1998. <https://www.sec.gov/pdf/handbook.pdf> u.v. 26/6/17.

- Segundo: es un Presupuesto más íntegro, puesto que el uso de recursos públicos no sólo queda expuesto a despilfarro o mal uso sino también a la corrupción⁸⁸⁵.
- Tercero: una mayor inclusión. En otro apartado se consideró la disparidad de efectos que pueden provocar las decisiones presupuestarias sobre los distintos grupos poblacionales. La transparencia y una participación significativa y que incluye a todos, permite adoptar decisiones más respetuosas y equitativas con todos (razón por la cual no sólo debe existir acceso físico a los documentos sino también accesibilidad universal).
- Cuarto: la confianza, ya que la sociedad conoce lo que se hace con su dinero y el buen o mal uso que se hace de éste. Los ingresos de un Estado provienen de las personas a través de sus impuestos, tasas etc., provienen de los recursos naturales que son parte del patrimonio nacional o provienen de préstamos que las personas tendrán que devolver.
- Y finalmente: calidad, puesto que un ciclo presupuestario participado y participativo, incorpora el elemento vivencial en la gestión de la actividad financiera del Estado. Y tal circunstancia genera resultados fiscales mejores, más responsables, con menores impactos y más equitativos⁸⁸⁶.

1.3.1. ¿Cómo contar con un proceso presupuestario transparente y participativo?

A continuación, daremos razón de algunos ejemplos de buenas prácticas- a nivel mundial- que facilitan la tarea de visualizar como se materializa un Presupuesto transparente y participativo.

A. ¿Cómo hacer llegar al ciudadano de manera simple la importancia del presupuesto y de que pague sus impuestos?

Un ejemplo de buenas prácticas es el *Orçamento Federal ao Alcance de Todos*, de Brasil. Este Presupuesto da información de las inversiones por sector, por población objetivo (indígenas, poblaciones que requieren inversión pública para derechos fundamentales), y por regiones. Recurre a gráficas e imágenes para resumir información presupuestaria clave⁸⁸⁷.

885 “*Sunlight is the best policy*”, es una expresión adecuada ya que dar a conocer lo que se está haciendo es una de las mayores garantías para prevenir la corrupción y la integridad al usar los recursos públicos.

886 Esta información puede encontrarse en la plataforma web de la OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development). <http://www.oecd.org/> u.v. 26/6/17.

887 *Orçamento Federal ao Alcance de Todos: Projeto de Lei Orçamentaria Anual*. PLOA 2014 Ministerio de Planejamento, Orçamento e Gestão, Brasília, 2013. Brasil, p.9. En http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamento-cidadao/ofat/revista_ofat_2014_web.pdf u.v. 26/6/17. Véase un extracto: “*Para que se possa administrar o Brasil, é necessário que o Governo tenha dinheiro para cobrir todas*

B. La importancia de la información desagregada⁸⁸⁸.

Los Estados deben contar con información desagregada para poder articular políticas adecuadas y que se ajusten y respondan a los problemas y necesidades de la sociedad a la que sirven. Los datos desagregados permitirán dar efectividad a las estrategias que se pongan en funcionamiento y, al mismo tiempo, ser eficientes y evitar los sesgos de inclusión.

Sin embargo, se trata de una cuestión que requiere ser considerada en los Estados, dado que en la mayoría de ellos, la información no se recoge de manera desagregada.

C. El presupuesto ciudadano.

La confección de un Presupuesto Ciudadano es una de las vías a través de las cuales un Estado se responsabiliza ante sus ciudadanos. El problema de la información presupuestaria que se hace pública, es que- tal y cómo considerábamos en otro apartado- no se entiende. Se produce por diferentes partes de un mismo gobierno, en diferentes momentos, con términos para uso interno etc. Y por mucho que el Estado sea transparente y abra canales de participación ciudadana, si el que accede a la información no la comprende, no puede preguntar ni cuestionar nada y por tanto no hay ejercicio de responsabilidad alguno ni participación⁸⁸⁹.

as despesas relacionadas com suas atividades, como manter hospitais, construir ferrovias ou contratar professores. Esse dinheiro é obtido, em grande parte, pelos tributos pagos pela população e pelas empresas. Quando alguém paga um imposto, uma taxa ou uma contribuição, automaticamente faz um depósito em uma “conta bancária” do Governo Federal, chamada de conta única, onde os valores depositados serão utilizados pelo governo para cobrir tais despesas. O dinheiro disponível para a realização das despesas é distribuído entre os programas do governo. Por meio deles, é que o governo atua para alcançar seus diferentes objetivos. Por exemplo, tudo o que se faz em aeroportos pode ser agrupado em um programa. Dentro do programa, o dinheiro é distribuído para ações, que, como o nome indica, significa o que será feito. Por exemplo, “Construção do Aeroporto de Brasília” ou “Reforma do Terminal de Passageiros do Aeroporto de São Paulo”. Esse processo de distribuição também é chamado de alocação de recursos. (...) Por isso é um instrumento tão importante.”

888 Un dato curioso del Proyecto de Presupuesto para Chile de 2014, es que destina parte de su presupuesto, incrementando la dotación respecto al año 2013 en un 12,5%, a las estadísticas públicas. Crea una Unidad de Calidad de los Procesos Estadísticos. Aspecto muy importante el de los datos, fiables y desagregados para que el sistema en su conjunto funcione. Al final, la mejor o peor gestión de los asuntos presupuestarios por parte del Estado y la financiación adecuada de políticas eficaces y eficientes, depende de la disponibilidad de buenos datos. Y para que esto sea una realidad, es imprescindible destinar recursos también. Proyecto de Presupuesto 2014, CHILE. Publicación de la Dirección de Presupuestos, Octubre 2013. <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/chile-citizens-budget-2014.pdf> u.v. 26/6/17. Como información adicional, pone gran énfasis en las energías renovables aunque no distingue por regiones, simplemente cuando trata las inversiones en proyectos de vivienda determina la ciudad en que se harán. Y tampoco da a conocer las inversiones en educación en las distintas regiones, sólo por niveles educativos.

889 INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP. *El poder de simplificar las cosas: una guía del Gobierno para desarrollar Presupuestos Ciudadanos*, febrero 2012. Pp.9 y ss. <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Citizen-Budget-Guide-Spanish.pdf> u.v. 26/6/17.

Un Presupuesto ciudadano es un documento que resume y explica la información presupuestaria más básica, en un formato accesible y usando un lenguaje simple y claro. Y no sólo beneficia al ciudadano, sino que también el Estado puede incrementar la legitimidad de sus decisiones. Es remarcable el potencial que posee para capacitar o educar a la ciudadanía en temas presupuestarios y precisamente como herramienta para dar respuesta a las preguntas que planteábamos con anterioridad que debían ser respondidas⁸⁹⁰.

Es un Presupuesto que elabora el Gobierno, en función de los resultados de sus consultas⁸⁹¹ y a modo de una puerta hacia más información presupuestaria- no sustituye a ningún otro documento presupuestario, es una introducción y suele ser corto-. Se publica-de manera ideal-simultáneamente o cercano al Presupuesto en sí y se distribuye ampliamente y en distintos formatos⁸⁹².

Por el contrario, no puede considerarse un Presupuesto Ciudadano aquél que es un resumen de algún otro documento presupuestario, ni el que no se distribuye oportunamente porque debe permitir que la gente participe, ni el que llega demasiado tarde a la gente.

Y como para todo, son necesarios recursos que deberían especificarse en el Presupuesto y capacitación de los responsables de elaborarlos.

Algunos ejemplos de presupuestos ciudadanos son: el comic elaborado por el gobierno de Hong Kong, contando la historia de un grupo de jóvenes que plantean lo que quieren que se mejore y muestra cómo pueden informarse sobre el presupuesto e influir en la toma de decisiones⁸⁹³; el Presupuesto ciudadano para el 2009-2010 de la India⁸⁹⁴, que consta de 15 páginas que explican los objetivos y metas que se marca el gobierno para ese periodo con datos sobre los proyectos en los que se invertirá y cuánto. Y a continuación da razón de cómo se conseguirán los recursos

890 Inclusive para minimizar las consultas o las preguntas erróneas que se dirigen.

891 Como ejemplo, en México se hizo una encuesta doméstica para conocer lo que el ciudadano piensa y qué quiere saber. Las preguntas fueron-entre otras-: ¿Cuán interesado está en el presupuesto público? ¿Quién cree que debería decidir de qué manera gastar los fondos del gobierno? ¿Cuál debería ser la prioridad de los gastos públicos? ¿Está satisfecho con la información suministrada por los tres niveles del gobierno respecto de los gastos públicos? ¿Quiere tener más información sobre el presupuesto? ¿De qué manera usaría la información? ¿De quién le gustaría recibir más información? Centro De Investigación para el Desarrollo (CIDAC). *Ibíd.*, p.22.

892 *Ibíd.*, pp.12-13.

893 <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/CB-Guide-Hong-Kong-Comic-Book.pdf> u.v. 26/6/17.

894 <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/CB-Guide-India-Budget.pdf> u.v. 26/6/17.

necesarios o el Proyecto de Ley de Presupuesto 2015, Presupuesto ciudadano, República Dominicana, Santo Domingo, 2014⁸⁹⁵.

En cualquier caso, las premisas para elaborar un Presupuesto ciudadano son⁸⁹⁶:

1. Debe ser un documento técnico y objetivo, no es un documento político.
2. Escrito teniendo en mente las necesidades del público en general, con lenguaje cotidiano y vinculado con otros documentos a los que se facilita el acceso para mayor detalle en su caso.
3. Con tablas sencillas, gráficas, diagramas o dibujos⁸⁹⁷.
4. Un documento independiente que no exija al lector conocer el contenido de otros.
5. Exhaustivo, objetivo, relevante, confiable y oportuno.
6. Difundido al mismo tiempo que el Presupuesto anual es presentado al poder legislativo para que la ciudadanía tenga capacidad de incidencia.
7. Divulgado ampliamente a través de distintos medios de comunicación e idiomas.

895 Hay dos documentos que han elaborado para el Presupuesto Participativo. Uno basado en viñetas, otro en formato accesible pero sin tener formato de comic. Pueden verse en: <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/dominican-republic-citizens-budget-graphic-2015.pdf> y http://www.digepres.gob.do/wp-content/uploads/2015/10/PC-PLPGE-2016_web-v2.pdf u.v. 26/6/17.

896 RAMKUMAR, Vivek y SHAPIRO, Isaac (Eds.) *Guía para la Transparencia en los Documentos Presupuestarios del Gobierno: ¿Por qué son importantes y qué deben incluir?*, International Budget Partnership, pp.18 y ss. <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Guide-to-Transparency-in-Government-Budget-Reports-Why-are-Budget-Reports-Important-and-What-Should-They-Include-Spanish.pdf> u.v. 27/6/17.

897 Véase el Presupuesto Participativo 2015 República Dominicana, pp.13, 16 y 45, respectivamente. Cómo ya sabemos, el lenguaje y la información suministrada en el Presupuesto Ciudadano debe ajustarse al resultado de las consultas.

D. El sistema PETS (*Public Expenditure Tracking System*) o sistema de encuestas de seguimiento del gasto público.

El Sistema PETS (*Public Expenditure Tracking System*)⁸⁹⁸, consiste en un sistema que permite rastrear a través de los distintos niveles del gobierno, desde las autorizaciones de gastos hasta el destinatario final, identificando las pérdidas en el camino. En un ejemplo, en un Estado descentralizado, el gobierno central destina determinados fondos a la mejora de escuelas específicas en una provincia. Este sistema permitiría seguir esos recursos hasta que son implementados en la mejora de esas escuelas. Este sistema lo creó el Banco Mundial y lo utilizó por primera vez en Uganda a mediados de la década de los noventa. Desde entonces distintas organizaciones multilaterales y donatarios lo han utilizado.

En Uganda, las asignaciones presupuestarias para la escuela primaria estaban aumentando, pero no se observaba una mejora en las matriculaciones proporcional. El temor a que la causa fuesen desvíos en los fondos hizo que se aplicara este sistema.

Los resultados de su aplicación confirmaron que entre el 91 y el 95 únicamente el 13% de la inversión por alumno llegó a las escuelas destinatarias. El resto fue objeto de malversación o reorientado ilegalmente en su propósito- ni siquiera a cuestiones relacionadas con la educación-. Además, pudo observarse que las escuelas más grandes y con alumnos de mayor renta per cápita recibían más proporción de las subvenciones que las más pequeñas de familias humildes.

La constatación de estos resultados obligó al Estado a desarrollar estrategias para ser más transparente y generar cauces de rendición de cuentas adecuados. Desde entonces, el gobierno central hace públicas las transferencias que realiza a los distintos entes y obligó a las escuelas a exhibir públicamente los datos sobre las transferencias que reciben. Al mismo tiempo, las comisiones escolares fueron capacitadas para poder usar esta información y exigir

898 Véase más información en: RAMKUMAR, Vivek, *Nuestro dinero, nuestra responsabilidad: guía ciudadana para la vigilancia del gasto público*, International Budget Partnership, p.35 y ss. <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Our-Money-Our-Responsibility-A-Citizens-Guide-to-Monitoring-Government-Expenditures-Spanish.pdf> u.v. 26/6/17. Véase por ejemplo: People's Budget 2015, Department of Budget and Management, Republic of the Philippines. Este documento que pretende acercar el Presupuesto al ciudadano para hacerlo partícipe significativamente, está muy bien confeccionado. Da a conocer incluso un caso de superación de una situación de exclusión social y extrema pobreza a través de un programa gubernamental. En cada proyecto que se plantea financiar, da noticia de la suma que se destinará a ello, los departamentos implicados, las prioridades y objetivos a alcanzar e inclusive da referencia de los responsables aportando datos de contacto. Sobre el sistema PETS, véanse entre otras: REINIKKA, R. y SVENSSON, J., *Assessing Frontline Service Delivery*, Banco Mundial, Washington D.C., 2002 o *Subregional Course on Public Expenditure Tracking Surveys in Education*, Accra (Ghana), 22-26 de mayo de 2006. <http://www.unesco.org/iiep/eng/focus/etico/pdfs/ghana.pdf> u.v. 27/6/17.

responsabilidades en su caso. A consecuencia de las actuaciones y reformas en transparencia, participación y rendición de cuentas llevadas a término, cuando en 1999 se aplicó de nuevo este sistema, el resultado fue que las escuelas habían recibido más del 90% de los fondos que se presupuestaron.

Para aplicar un sistema como éste, es necesario contar con información adecuada y suficiente, capacidad para el análisis de los datos, funcionarios y medios de comunicación involucrados así como comunicación entre los proveedores de servicios y el usuario.

E. La buena gobernanza presupuestaria.

La transparencia y la articulación de cauces de participación ciudadana significativa, guardan relación con el buen gobierno. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, ha establecido diez principios para la buena gobernanza presupuestaria⁸⁹⁹.

Entre ellos:

1. Gestionar los presupuestos dentro de límites claros, creíbles y predecibles para la política fiscal. Lo que supone el compromiso con una política fiscal sostenible y sólida. Adicionalmente, supone evaluar si ese compromiso genera confianza en las personas si las normas fiscales o los objetivos políticos son más claros y se pueden verificar- el ciudadano los entiende y puede prever de algún modo el comportamiento fiscal del gobierno en un ciclo económico-. Y, exige una gestión presupuestaria en la que todo elemento del ingreso, el gasto y la política económica, sean coherentes y guarden correlación con los recursos disponibles.

2. Alinear estrechamente los presupuestos con las prioridades estratégicas a mediano plazo del gobierno. Esta premisa aconseja que las partidas presupuestarias se estructuren de manera que puedan correlacionarse de manera sencilla con los objetivos del Estado. Y también exige que se implanten procesos de revisión regular de las políticas de gasto para poder reajustarlas en línea con los avances en el gobierno.

3. Asegurar que los documentos y datos presupuestarios son abiertos, transparentes y accesibles. Este principio de acción exige: la disponibilidad de informes presupuestarios claros y objetivos que deberían informar de las principales fases de formulación, consideración y debate de las políticas, de su implantación y revisión; la presentación de información presupuestaria antes de la adopción del presupuesto final con suficiente antelación para un

⁸⁹⁹<https://www.oecd.org/gov/budgeting/Recomendaci%C3%B3n-del-consejo.pdf> u.v. 27/6/17. Con fecha 18 de febrero de 2015.

análisis y debate efectivo sobre las alternativas políticas a modo de un borrador del presupuesto o informes previos, también durante la implantación y tras el cierre-toma de decisiones, responsabilidad y supervisión efectivas-; la publicación íntegra, rápida y rutinaria de todos los informes presupuestarios de manera accesible en todos los sentidos; la presentación y explicación con claridad del impacto de las medidas presupuestarias-cómo afectan a ingresos y gastos- por ejemplo a través de un Presupuesto Ciudadano.

4. Propiciar un debate incluyente, participativo y realista sobre las alternativas presupuestarias⁹⁰⁰. Para ello es necesario: ofrecer oportunidades para que el Parlamento y sus comisiones puedan participar en todas las fases del ciclo presupuestario ex ante y ex post; facilitar la participación del Parlamento, ciudadanos, organizaciones civiles etc. en un debate realista sobre prioridades, contrapartidas, costes de oportunidad y relación coste/prestación; ser claros en los costes y los beneficios que derivan de los distintos programas de inversión aplicables y garantizar que todas las decisiones importantes se gestionen dentro del proceso presupuestario.

5. Presentar cuentas completas, exactas y fiables de las finanzas públicas. Para ello, será necesario contabilizar correctamente todos los ingresos y los gastos sin omitir cifras más allá de por razones legalmente previstas y asegurar un marco legal que restrinja el uso de mecanismos fiscales extrapresupuestarios etc.

6. Planificar, gestionar y supervisar activamente la ejecución del presupuesto. Es imprescindible implementar completa y fielmente las partidas autorizadas por el Parlamento y deberá supervisarse durante el año económico por la autoridad presupuestaria y el ministerio competente; regular las funciones, responsabilidades y autorizaciones que tiene cada institución y responsable; cierta flexibilidad en las autorizaciones parlamentarias para que puedan reasignarse fondos con razones justificadas y de manera efectiva preservando el objetivo general de la partida-racionalizar las partidas muy detalladas o las autorizaciones delegadas para las reasignaciones para facilitar la flexibilidad-; las reasignaciones de grandes sumas o que suponen nuevos objetivos deberían requerir una nueva autorización parlamentaria y preparar

900 Existe una iniciativa para formular Guías Ciudadanas sobre Presupuestos. Se trataría de un documento que por lo general generaría el poder ejecutivo y buscaría cumplir con su responsabilidad de exponer públicamente cómo está recaudando el dinero, gastándolo y en definitiva cómo gestiona los recursos públicos. También puede crearlo el poder legislativo, sobre todo en los países en los que tiene una potestad amplia para enmendar el Presupuesto. Estas guías no explican el proceso del ciclo presupuestario, explican su contenido y los objetivos. Aunque es importante que la ciudadanía conozca cómo funciona un Presupuesto, las guías ciudadanas de las que hablamos buscan presentarles la “sustancia”. Véase más información en: PETRIE, Murray and SHIELDS, Jon. “Producing a Citizens’ Guide to the Budget: Why, What and How?” OECD Journal on Budgeting, Vol.2010/2. <https://www.oecd.org/gov/budgeting/48170438.pdf> u.v. 27/6/17.

informes de ejecución presupuestaria-preliminares, durante y de cierre-para observar los resultados y la relación coste/prestación para informar futuras asignaciones.

7. Garantizar que los resultados, la evaluación y la relación coste/prestación forman parte integrante del proceso presupuestario. Por ejemplo a través de la ayuda al Parlamento y a los ciudadanos para que puedan entender en qué se gasta y qué compra el Estado en su nombre. Qué servicios públicos se prestan realmente, con qué calidad y eficiencia. O con informes más o menos constantes sobre los resultados que permitan relacionar lo que se está haciendo con los objetivos del Estado y los referentes internacionales, para en su caso reorientar las prioridades.

8. Identificar, evaluar y gestionar con prudencia la sostenibilidad a largo plazo y otros riesgos fiscales. Con este fin será necesario aplicar mecanismos que permitan superar las adversidades en los planes presupuestarios mitigando los impactos de los riesgos fiscales para conseguir unas finanzas públicas estables.

9. Promover la integridad y calidad de las previsiones presupuestarias, los planes fiscales y la implementación presupuestaria mediante un riguroso control de calidad que incluya una auditoría externa. Esto exige: invertir de manera constante en la capacitación del personal para que desarrolle sus tareas de manera efectiva atendida la práctica y el marco legal nacional e internacional; buscar el refrendo de la actividad presupuestaria nacional por instituciones fiscales independientes que pueden aportar mejoras en su caso; reconocer y facilitar la tarea de auditor interno dentro de los ministerios e instituciones públicas; la promoción y respaldo de los sistemas de control internos y externos para valorar la rentabilidad y eficacia de los programas y la gobernanza. Como afirmaría HOLMES, “debe pensarse más responsablemente sobre la responsabilidad”⁹⁰¹.

El Fondo Monetario Internacional elaboró en 2007 un Código de Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal⁹⁰² asentado sobre tres bases fundamentalmente. La primera, una clara definición de funciones y responsabilidades que deben divulgarse al público. Además de un marco jurídico, normativo y administrativo que sea claro y transparente. Para cumplirlo, la recaudación y el uso de los fondos públicos deben regirse por un marco legal y administrativo que regule de manera íntegra las finanzas públicas, por lo que las leyes y reglamentos sobre recaudación tributaria y no tributaria y los criterios de discrecionalidad de la Administración

901 HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights. Why Liberty depends on Taxes*, W.W.Norton, 2000, p.139.

902 Fondo Monetario Internacional. *Código Revisado de Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal*, 2007. <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/spa/manuals.pdf> u.v. 27/6/17.

deben ser claros, asequibles y comprensibles. Deberá establecerse un tiempo suficiente para que puedan realizarse consultas sobre los proyectos de ley y modificaciones en esta materia. Los acuerdos contractuales entre gobierno y entidades públicas o privadas –también las que explotan recursos- deben hacerse públicos y poderse entender.

La segunda base, un proceso presupuestario transparente. Este proceso exige su elaboración con respeto a un calendario establecido y regido por objetivos fiscales y macroeconómicos claramente definidos. Debe especificarse y cumplirse un calendario y el poder legislativo debe tener tiempo suficiente para considerar el proyecto de presupuesto. En segundo lugar, el Presupuesto ha de ser realista-y evaluar la sostenibilidad fiscal- y las metas y normas fiscales deben explicarse claramente. Así mismo, debe relacionarse las medidas adoptadas en materia de gasto e ingreso con su contribución a cumplir con los objetivos de las políticas- estimándose sus repercusiones actuales y futuras y sus consecuencias económicas-.

La tercera base, el acceso del público a la información. Debe proporcionarse al público, toda la información sobre operaciones fiscales pasadas, actuales y futuras y sobre los riesgos fiscales principales. La información debe presentarse de manera que facilite el análisis de las políticas y estimule la rendición de cuentas. Para ello será necesario distribuir una guía clara y simple junto al Presupuesto, los datos fiscales en cifras brutas y el compromiso de divulgar puntualmente información sobre las finanzas públicas como obligación legal del Gobierno.

En otras palabras, en la esfera de la transparencia y la participación, y desde una perspectiva de derechos humanos, cabe plantearse⁹⁰³:

1. ¿Se publican los documentos presupuestarios o están disponibles para el que los solicita y los puede entender?
2. ¿El calendario de preparación y ejecución se conoce?
3. ¿Se revisan los procesos periódicamente para mejorar la participación de los interesados y la transparencia?

903 OFICINA DEL ALTO COMISIONADO DE DERECHOS HUMANOS DE NACIONES UNIDAS. *Indicadores de derechos humanos. Guía para la medición y la aplicación*, Nueva York y Ginebra, 2012, pp.133 y ss.

En relación con el acceso a la información, el Relator Especial de las Naciones Unidas sobre la Libertad de Opinión y de Expresión, ha señalado en su informe del año 2000⁹⁰⁴ que hay nueve principios sobre la libertad de información que deben cumplirse:

1. La máxima divulgación, por el que la Administración está obligada a difundir la información y cada ciudadano tiene derecho a solicitarla y recibirla.
2. La obligación de publicar, obligación legal que debe comprender también su deber de responder a las solicitudes recibidas.
3. La promoción de la transparencia en la administración pública, por el que deben cuestionar las prácticas que protegen la cultura del secreto de la información. A través de la capacitación de los funcionarios, incentivos y sanciones para los responsables de facilitar la información etc.
4. Un régimen restringido de excepciones, por el que las restricciones deben ser acotadas y claras y analizadas en tanto protegen un daño potencial o un interés público.
5. El procedimiento para facilitar el acceso a la información.
6. El coste, que no sea excesivo y desaliente las solicitudes.
7. Reuniones abiertas de los organismos públicos.
8. La precedencia de la divulgación, por el que las leyes que no se correspondan con la máxima divulgación se deben reformar o dejar sin efecto.
9. La protección de quienes revelan actuaciones indebidas-los informantes- frente a sanciones legales, administrativas o laborales.

En su aplicación, el derecho a la información enfrenta distintos obstáculos. Entre ellos, la debilidad en las legislaciones y los mecanismos para exigir responsabilidad. La existencia de una ley que ampara el derecho a la información no asegura que éste pueda ejercerse. En un ejemplo, Jordania fue el primer país árabe que adoptó en 2007 una ley sobre acceso a la información. Todos los jordanos tienen derecho a obtener información y se exige que los funcionarios la suministren y la difundan. Sin embargo, sólo es aplicable a los ciudadanos y las condiciones impuestas hacen difícil que pueda ejercerse-entre otras razones porque hay que demostrar un interés legal o motivo legítimo-. Si el competente rehúsa suministrarles la

904 Informe del Relator Especial sobre la protección y promoción del derecho a la libertad de opinión y de expresión. Sr. Abid Hussain. E/CN.4/2000/63, Anexo II.

información, pueden reclamar contra el funcionario ante el Consejo de información- compuesto casi exclusivamente por miembros del ejecutivo-⁹⁰⁵.

También y paradójicamente, existe poca información sobre el derecho a la información. El público al que va dirigida la información no conoce muy bien cómo acceder a ella y ejercer su derecho. El suministro y la máxima divulgación deben hacerse con plena accesibilidad. Amigable para el usuario, culturalmente adecuado y asequible. En tercer lugar- y entre otros obstáculos- la falta de una inversión adecuada en recursos humanos y financieros también obstaculiza el ejercicio del derecho a la información. Las nuevas tecnologías de la información permiten simplificar el acceso pero deben presentar datos que puedan entenderse. Y para que la brecha digital no se sume a las barreras para la implementación de este derecho, aquél que no tiene acceso a internet o no puede leer, debe poder tener acceso también a la información⁹⁰⁶.

La sociedad civil posee un papel fundamental en el proceso presupuestario, y a través de un flujo de información y participación adecuada y suficiente es consciente de las cuestiones que afectan a los grupos peor situados de la sociedad y al mismo tiempo, las instituciones del gobierno son partícipes del empoderamiento de todos sus ciudadanos.

1.4. Recapitulación.

Como afirmábamos con anterioridad y siguiendo a Kant, ser un país democrático no se corresponde en exclusiva con dar la posibilidad al ciudadano de votar cada cuatro años a sus representantes. La democracia es mucho más y debe ser también económica. Como “*tasca infinita*” requiere que día a día se progrese, puesto que si se retrocede puede incluso perderse lo que ya se había alcanzado⁹⁰⁷.

Si el Estado está obligado a invertir en los derechos humanos y dicha obligación constituye un instrumento para que pueda cumplir con sus compromisos jurídicos, entonces la actividad financiera de un Estado no puede olvidar el respeto de las normas y estándares de derechos

905 Véase el Informe de la Relatora Especial sobre el derecho humano al agua y al saneamiento. Catarina de Albuquerque, en su misión a Jordania. A/HRC/27/55/Add.2.

906 *Manual práctico para la realización de los derechos humanos al agua y al saneamiento* de la Relatora Especial de la ONU, Catarina de Albuquerque, Portugal, 2014, pp.44 y ss. <http://www.aecid.es/Centro-Documentacion/Documentos/documentos%20adjuntos/Manual%20de%20Implementaci%C3%B3n%20del%20Derecho%20Humano%20al%20Agua%20y%20Saneamiento.pdf> u.v 4/7/2017.

907 ARANGUREN, José Luís. *Ética y política*, Guadarrama, Madrid, 1963, p.11.

humanos en todo el ciclo presupuestario y la garantía y protección de los derechos como una de sus finalidades.

Al ratificar un tratado de derechos humanos, el Estado queda obligado a adoptar las medidas generales de aplicación. Entre ellas, las medidas financieras adecuadas, ya sea mediante la promulgación, modificación o supresión de leyes u otro tipo de normas o adoptando otras de distinta naturaleza. Sin embargo la heterogeneidad de los Estados y su contexto político, económico, cultural, social etc. aconseja dotarlos de cierto margen de maniobra a la hora de escoger esas medidas.

Pero esta concesión no busca sino permitir la mayor eficacia en su gestión. Y por ello-y porque no supone una concesión que puedan esgrimir para no hacer nada- y a pesar de que algunos derechos requerirán mayor tiempo para ser implementados, desde el primer momento el Estado está obligado a adoptar medidas- las adecuadas y dirigidas a una finalidad determinada- que en ningún caso pueden ser discriminatorias.

Toda vez que el contenido esencial de los derechos humanos se garantice, deberán implementarse los derechos progresivamente, utilizando el máximo de recursos disponibles y evitando la regresividad-que sólo será admitida excepcionalmente si cumple determinados requisitos-. La progresividad no exigirá siempre que cada año se invierta más dinero, puesto que lo que exige es progreso. Y podría darse la situación en la que por el avance en las nuevas tecnologías o la mejora en el ritmo económico del sector privado etc. una menor inversión bien dirigida y monitoreada resulte en un progreso mayor y más eficaz.

Sabemos que junto a estos principios deberán aplicarse los propios del derecho financiero. No es el objetivo de este trabajo afirmar que debe invertirse a toda costa en los derechos humanos. La garantía de los derechos humanos constituye una obligación que los Estados asumen con la ratificación, y exigirá inversiones, pero nunca puede exigírsele a un Estado que haga más de lo que razonablemente puede hacer. En cualquier caso, los principios y las reglas de derechos humanos deben combinarse con los que rigen estrictamente la actividad financiera y viceversa. Sólo de ese modo se podrá ser eficaz-en condiciones óptimas-, efectivo-en condiciones habituales- y eficiente-atendidos los costes- desde ambas perspectivas.

Finalmente, la viabilidad y rentabilidad de las políticas públicas y los planes presupuestarios dependerá de la estructuración de procesos abiertos y participativos en los que el ciudadano toma parte y permite que los poderes públicos cuenten con el elemento vivencial. Una política

tributaria o un Presupuesto hecho a ciegas, aunque haya aumentado las partidas o sus objetivos estratégicos sean aceptables, tan sólo reproduce las desigualdades ya existentes.

Y si la desigualdad es algo natural en la sociedad, la actividad financiera del Estado constituye una herramienta que permite mantener las desigualdades que son *justas* y eliminar aquellas que están minando las posibilidades de vivir de los que se encuentran en situación de mayor vulnerabilidad y que paradójicamente son los que primero y más se ven afectados por las políticas. Los sistemas de recopilación de datos desagregados son la base fundamental para asegurar la eficacia, efectividad y la eficiencia en las políticas, y también van a requerir de recursos financieros para poderse armar. Porque recordemos que lo que no se mide, no se hace. Y que tal y como considera Amartya Sen⁹⁰⁸, la pobreza hoy día es multidimensional-no sólo económica- y no se corresponde con las carencias sino con la capacidad que tienen las personas de mejorar su bienestar. Sólo midiendo cómo y cuánto recauda y gasta un Estado, puede hacerse visible el nivel de respeto por los derechos y las filtraciones y desviaciones de los recursos.

El derecho a la información y la participación van de la mano. Sin estar informado no se puede participar de manera adecuada y sin poder participar no sirve de nada tener información porque no se tiene capacidad de incidencia. Como hemos visto, no basta con que el Estado cuente con legislación que los ampare. Es necesario que la sociedad esté realmente involucrada y que la que algunos autores consideran como *urticaria financiera* sea tratada y se recupere el vínculo entre sociedad y poderes públicos.

La sociedad debe ser consciente de la relevancia que posee tanto el sistema de recaudación de ingresos de su Estado como la manera en que esos recursos se programan y se invierten finalmente en ella. Con tal fin, el interesado debe poder acceder y entender-atendido su diferente perfil formativo o socioeconómico, y sus diferentes necesidades de información- la información que se le presenta- que debe ser clara, oportuna, detallada y asequible-, y poder participar

908 “Si todo lo que importara fueran los funcionamientos logrados (...) podríamos preocuparnos por igual de la persona rica que ayuna y del pobre hambriento. Si nos interesa más eliminar el hambre de este último, es sobre todo porque el primero tiene la capacidad de estar bien nutrido, pero elige no estarlo, en tanto que el último carece de esta capacidad y cae forzosamente en el estado de inanición (...) La capacidad sí es importante para el análisis social y político.” Véase en NUSSBAUM, Martha y SEN, Amartya (Comp.) *La calidad de vida*, Fondo de Cultura Económica, México, 2002, pp.77 y ss.

significativamente⁹⁰⁹. Existen distintas alternativas para hacerlo una realidad y en cada Estado debe elegirse la opción que más se adapte a sus circunstancias y características.

En definitiva, la esfera financiera y la de los derechos deben hallar un punto de encuentro. Hemos visto que la relación entre ambas no puede ser exclusivamente de “impacto”- como interferencia de la una en la otra- sino también de complemento.

2. Obstáculos en la esfera del gasto público para el cumplimiento de las obligaciones financieras de derechos humanos.

2.1. Tipos de obstáculos.

“La ignorancia, el olvido o el desprecio hacia los derechos humanos son las causas únicas de la desgracia pública y de la corrupción de los gobiernos⁹¹⁰”

Tal y como consideramos en el capítulo que trataba la esfera del ingreso público, la esfera del gasto público encuentra algunos obstáculos para que los Estados puedan cumplir con sus obligaciones de derechos humanos. De entre ellos, dos cruciales serán el limitado papel que poseen hoy día los Parlamentos en el proceso presupuestario y el fenómeno estructural de la corrupción que constituye una violación de los derechos humanos.

Obstáculos que pasamos a tratar en los siguientes apartados.

2.2. El papel del Parlamento.

Resulta curioso recordar que el origen de los Parlamentos que conocemos ahora está en la necesidad de institucionalizar la recaudación y gasto de los recursos públicos. Curioso porque hoy en día el Parlamento posee un papel bastante residual en el proceso presupuestario. Para algunos autores, se ha producido un verdadero declive de las legislaturas en temas presupuestarios respecto a la fuerza que poseían en un primer momento.

Como es sabido, la iniciativa presupuestaria y su formulación primera es competencia del poder ejecutivo. Dicha propuesta de Presupuesto es sometida a posteriori a la consideración del Parlamento. Pero hoy en día es prácticamente una ratificación de lo que el gobierno haya estimado oportuno. Por falta de tiempo, por falta de capacidades, falta de poderes etc. Pero ésa

909 Huelga decir que en ocasiones la falta de información suficiente por parte del administrado hace que no se utilicen determinados servicios o programas en los que se ha invertido.

910 Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 26 de agosto de 1789, Prefacio.

es la realidad española. Para algunos autores, las limitaciones a los poderes que posee el poder ejecutivo traen consigo una posición fiscal más sostenible⁹¹¹. Se considera que los representantes se basan en los intereses de sus electores para incrementar gastos específicos, no en el interés nacional. Atendido que deberá examinarse el caso particular, parece dudoso al menos que las aspiraciones del poder ejecutivo no busquen “contentar” a su electorado del mismo modo.

El Comité de los Derechos del Niño, en su Observación General No.19 sobre la elaboración de presupuestos públicos para hacer efectivos los derechos del niño-en adelante, adaptado al conjunto de la población-, considera:

1. En la fase de examen de las propuestas presupuestarias⁹¹²:

a) Los legisladores deben contar con información detallada y de fácil consulta sobre la situación de los derechos para conocer en qué medida las propuestas van a mejorar el bienestar y derechos de todos. Asimismo, deben poder ver la relación existente entre la legislación, políticas y programas pretendidos y las partidas presupuestarias.

b) Han de disponer de tiempo, recursos y autonomía suficientes. Y cuando sea necesario deben poder encargar estudios independientes para conocer las repercusiones de las asignaciones presupuestarias a los distintos grupos poblacionales.

c) Deben contar con la potestad de cuestionar y examinar propuestas y solicitar su modificación, de forma coherente con los principios y reglas de los derechos humanos. Para ello, deberían poder celebrar también audiencias sobre puntos de las propuestas con las partes interesadas, incluida la sociedad civil.

d) Deben contar con la preparación adecuada para analizar y debatir sobre los efectos de las propuestas antes de promulgar normas presupuestarias.

911 Véase WEHNER, Joachim. “Assessing the Power of the Purse: An Index of Legislative Budget Institutions”, *Political Studies*, vol.54, No.4, 2006, págs.767-785.

912 Observación General No.19 del Comité de los Derechos del Niño...op.cit párr.87-91.

2. En la fase de aprobación del presupuesto⁹¹³:

a) Los Presupuestos aprobados deben clasificarse de tal modo que pueda compararse el gasto previsto con el efectivo y en particular puedan detectarse los ítems relacionados con los derechos humanos.

b) Como todo documento público y por su trascendencia en el día a día de todos, el Presupuesto debe hacerse accesible a todos. Con las nuevas tecnologías de la información y la comunicación ya no hay óbice para su publicación íntegra.

3. En la fase de ejecución⁹¹⁴:

a) Para la transferencia y gasto de los recursos disponibles, los Estados deben contar con mecanismos transparentes y eficientes para asegurar la rentabilidad de las inversiones.

b) Un Estado puede ser ineficiente o ineficaz en sus inversiones, pero, es su obligación detectar y corregir sus causas- por ejemplo, un servicio de mala calidad, desviaciones de fondos, corrupción etc.-. Es más, tiene la obligación de rendir cuentas respecto a las razones por las que persisten estas causas.

c) El Presupuesto debe ser una herramienta flexible pero con garantías. Esto es, puede que las políticas y los programas no lleguen a todos sus beneficiarios y tengan un resultado no deseado. Por esta razón, durante el ciclo presupuestario, el Estado queda obligado a supervisar el resultado de los gastos para poder corregir lo necesario evitando que las consecuencias sean peores.

d) Deben redactarse informes periódicamente, accesibles y públicos, que destaquen los avances en la implementación del Presupuesto así como las desviaciones que se han producido entre lo aprobado y lo efectivo. Entre las políticas y programas y los gastos.

e) Debe constatarse la calidad, disponibilidad, accesibilidad y distribución equitativa de los servicios financiados.

913 *Ibíd*em, párr. 92-93.

914 *Ibíd*em, párr.94-96.

f) El Estado está obligado a establecer mecanismos públicos de rendición de cuentas que permitan a la sociedad civil supervisar los resultados.

4. En la fase de seguimiento⁹¹⁵:

a) Los informes de fin de ejercicio deben ser formulados exhaustivamente porque son la base para que la sociedad civil y el poder legislativo puedan determinar el rendimiento del presupuesto anterior. Les permite plantear aquello que les preocupa sobre cómo se ha ejecutado y qué habrá que mejorar. Todos los documentos deben ser públicos y accesibles.

b) Los análisis y evaluaciones a que es sometido el Presupuesto, requieren una asignación de recursos suficientes, financieros y humanos. También crear y reforzar los órganos de evaluación independiente para observar la eficacia, eficiencia, equidad, transparencia o sostenibilidad de los gastos.

c) Las instituciones fiscalizadoras superiores deben ser independientes del Estado y poder acceder a toda la información y recursos que necesiten para actuar de una forma transparente y responsable. Para que puedan cumplir con su cometido, el Estado debe presentar sus cuentas anuales de manera exhaustiva y en tiempo y responder públicamente sobre cuestiones sometidas a auditoría.

Para cerrar este apartado, sumaremos a la necesidad de cumplir con los requerimientos anteriores para que el poder legislativo pueda efectuar de manera útil su labor en relación con los derechos humanos, la creación de una Oficina Presupuestaria. En el caso español⁹¹⁶, estas oficinas son de existencia obligatoria y dependen de alguna subdirección general o asimilada y se encargan de elaborar, controlar, evaluar y gestionar el presupuesto que recibe un ministerio. Pero es necesario reforzar el papel que podrían tener en la realización de los derechos a través del Presupuesto, dado que las obligaciones de derechos humanos que España asume como Estado permean toda su administración y no alcanzan tan sólo a los departamentos que poseen obligaciones de derechos humanos de manera más evidente.

915 *Ibidem*, párr.104-111.

916 Real Decreto 2855/1979, de 21 de diciembre, por el que se crean Oficinas Presupuestarias.

2.3. La corrupción.

2.3.1. Concepto

Cuando se habla de corrupción, y siguiendo el discurso de la política, la corrupción y los derechos se consideran como realidades separadas que en nada dependen la una de la otra. Precisamente en este apartado, intentaremos mostrar el vínculo existente y como la corrupción puede constituir una violación de los derechos humanos.

No existe una definición única de la corrupción que haya sido internacionalmente aceptada. Etimológicamente proviene de la palabra “*corruptio*” que supone la destrucción física de algo, su desintegración y que llevado a nuestro objeto de estudio podría considerar la corrupción como la perversión o la destrucción de la integridad en el cumplimiento de los deberes públicos⁹¹⁷.

La definición más aceptada es la que da Transparencia Internacional⁹¹⁸. Para esta organización, la corrupción es el “abuso del poder encomendado para el beneficio propio”. Y ni siquiera la Convención de Naciones Unidas contra la Corrupción⁹¹⁹ da una definición de lo que debe entenderse por corrupción- a pesar de ser el único instrumento mundial jurídicamente vinculante que se ideó para evitar y luchar contra la corrupción-. De manera que la corrupción la constituyen los actos que se castigan bajo la rúbrica de corrupción. El soborno⁹²⁰, la malversación⁹²¹, el tráfico de influencias⁹²², el abuso de funciones⁹²³ y el enriquecimiento ilícito⁹²⁴.

917 International Council on Human Rights. *La Corrupción y los derechos humanos. Estableciendo el vínculo*, 2009, pp.19 y ss. http://www.ichrp.org/files/reports/52/131_report_es.pdf u.v. 13/7/2017.

918 Transparencia Internacional (TI) es la única organización no gubernamental a escala universal dedicada a combatir la corrupción, congregando a la sociedad civil, sector privado y los gobiernos en una amplia coalición global. <https://www.transparency.org/>

919 Resolución 58/4 de la Asamblea General en Nueva York el 31 de octubre de 2003. https://www.unodc.org/pdf/corruption/publications_unodc_convention-s.pdf u.v. 13/7/2017.

920 Ídem, artículos 15 y 16.

921 Ídem, artículo 17.

922 Ídem, artículo 18.

923 Ídem, artículo 19.

924 Ídem, artículo 20.

2.3.2. Vínculo con los derechos humanos y el presupuesto.

La corrupción y los derechos humanos forman parte del discurso de los Estados, pero tienden a ser tratados por separado como si de dos esferas desconectadas se tratase. Lo relevante para nuestro estudio será considerar el vínculo existente entre ellos y los obstáculos que las prácticas de corrupción suponen para la implementación de los derechos y el cumplimiento por parte de los Estados de sus obligaciones de derechos humanos⁹²⁵.

Cuando en un Estado se dan prácticas como éstas, la práctica totalidad de los derechos pueden verse afectados, directa o indirectamente, individual o colectivamente. Y precisamente afecta más a los grupos de la sociedad que se encuentran en situación de mayor vulnerabilidad.

De manera individual e indirecta cuando, por ejemplo, un Estado autoriza deforestar una zona a cambio de un soborno, perjudicando el derecho a la vivienda, la salud y la alimentación de las personas que viven allí. De manera colectiva cuando de la acción u omisión fraudulenta del Estado derivan consecuencias negativas para grupos identificables de la sociedad a los que en la mayor parte de los casos excluye del acceso a determinados servicios públicos- siendo al mismo tiempo estos colectivos los que más los necesitan-. Esto último porque afecta a quién posee menor capacidad para defenderse, con lo que refuerza la exclusión social- y exacerba los problemas de derechos preexistentes- en que viven y al mismo tiempo su situación de vulnerabilidad les convierte en potenciales víctimas de la corrupción.

Pero, no debemos olvidar que la existencia de corrupción en un Estado afecta a toda la sociedad en general, así como a la imagen que el Estado tiene para el resto del mundo. En primer lugar, detrae recursos financieros, desvía fondos y los reasigna de manera inequitativa. Con lo que siguiendo con su sentido etimológico “hace pedazos” el sistema de recaudación y gasto de recursos que conocemos al no respetar ninguna de sus reglas. Afecta también a la salud democrática y el estado de Derecho ya que genera desconfianza en la ciudadanía y desvirtúa el estado de Derecho.

925 International Council on Human Rights. *La Corrupción y los derechos humanos. Estableciendo el vínculo*, 2009, pp.19 y ss. http://www.ichrp.org/files/reports/52/131_report_es.pdf u.v. 13/7/2017, pp.27 y ss. Por ejemplo el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales o el Comité de los Derechos del Niño-entre otros-entienden que cuando la corrupción es un fenómeno extendido en un Estado, éste no puede cumplir con sus obligaciones de derechos humanos. Véase por ejemplo “Los Estados enfrentan serios problemas de corrupción que tienen efectos negativos para el pleno ejercicio de los derechos incluidos en el Pacto” (E/C.12/1/ADD.91, CDESC, 2003, párrafo 12) o “preocupación por el impacto negativo que la corrupción pueda tener en la asignación, ya limitada, de recursos para mejorar con eficacia la promoción y la protección de los derechos de los niños...” (CRC/C/COG/CO/1 párrafo 14).

En segundo lugar, y respecto al resto del mundo, la corrupción afecta al desarrollo económico, desalienta la inversión extranjera, distorsiona las políticas y daña la calidad de los servicios públicos que se ofrecen⁹²⁶.

Las medidas de lucha contra la corrupción si no incorporan una perspectiva de derechos humanos, pueden incluso violarlos⁹²⁷ por la falta de cumplimiento del debido proceso, un juicio imparcial o la exclusiva atención en los autores. Por ello, incluir una perspectiva de derechos humanos en la lucha contra la corrupción, ayudaría a dar mayor evidencia a las consecuencias sociales de la corrupción, a poner de manifiesto que el Estado es responsable de esos daños y promovería una cultura de prevención a través de la transparencia, el acceso a la información o los controles.

Adicionalmente, la inadecuada protección de los derechos puede favorecer la corrupción mientras que su promoción puede evitarla. La mayor inclinación y oportunidad para las prácticas corruptas aparece en situaciones de violaciones de derechos humanos y su vinculación da mayor visibilidad a la corrupción y conciencia a la sociedad⁹²⁸.

De manera sintética, la corrupción afecta más a aquellos que tienen menos, acaba con la capacidad que un Estado posee de ofrecer a sus ciudadanos servicios básicos de calidad, accesibles, aceptables y adaptables, y es el alimento para la injusticia.

Por todo lo anterior y vista la relevancia que posee la vinculación de la corrupción y las medidas para su prevención y lucha con la implementación de los derechos, podemos concluir:

1. La corrupción puede afectar a todos los derechos. La falta de una definición explícita sobre lo que constituye o no la corrupción ofrece un margen amplio para considerar subsumidas en ésta, toda práctica de abuso de poder que por lo general afectará a los derechos.
2. Sin embargo, no todo acto de corrupción puede directamente vincularse con una violación de los derechos. Habrá que determinar el acto corrupto, el perpetrador y las obligaciones de

926 International Council on Human Rights. *La Corrupción y los derechos humanos. Estableciendo el vínculo*, 2009, pp.19 y ss. http://www.ichrp.org/files/reports/52/131_report_es.pdf u.v. 13/7/2017, pp.13 y ss.

927 Véase COROLARIO, Mario. *El impacto negativo de la corrupción en el goce de los derechos humanos. Perspectivas desde el Informe Final del Comité Asesor del Consejo de derechos humanos de Naciones Unidas*, Red Universitaria sobre derechos humanos y Democratización para América Latina, año 5, n°8, Buenos Aires, Argentina, febrero 2016.

928 International Council on Human Rights. *La Corrupción y los derechos humanos. Estableciendo el vínculo*, 2009, pp.19 y ss. http://www.ichrp.org/files/reports/52/131_report_es.pdf u.v. 13/7/2017, pp.7 y ss.

derechos humanos afectadas, el vínculo causal y la conexión-directa, indirecta o remota- y evaluar la responsabilidad y medidas de reparación adecuadas.⁹²⁹

3. Como ya se ha venido considerando, los derechos no sólo requieren garantías judiciales o legislativas para poder ser efectivos. La propia viabilidad de este tipo de medidas también debe asegurarse a través de la inversión de los recursos necesarios y de la manera adecuada.

4. La corrupción es en sí un abuso de poder en el ejercicio de una potestad encomendada a un ente o a una persona, y por lo general persigue la satisfacción de un interés económico, por cuanto los recursos que son “víctima” de estas prácticas dejan de invertirse en los derechos y en sus garantías. Como consecuencia, la calidad de los servicios que se brindan al ciudadano no es la adecuada, mengua o ese servicio se elimina. Y con gran frecuencia se le pide al ciudadano que pague más impuestos porque “faltan” recursos para cubrirlo o se le pide que pague un precio por utilizarlos que acaba por discriminar a la parte de la población que más los necesita porque no puede acudir a la alternativa privada ni puede pagar por el servicio público.

Por todo lo anterior, existe un vínculo visible entre las prácticas corruptas y la implementación de los derechos. Este alegato encuentra su razón de ser en que el dinero que se pierde como consecuencia del fenómeno de la corrupción podría haber sido utilizado para mejorar las instalaciones de una escuela- a modo de ejemplo- o abastecer a una población determinada de las medicinas que requiere. Sin embargo, habrá que estar al caso concreto para considerar que la corrupción viola los derechos humanos. Se verá claro en el supuesto de la malversación de fondos públicos que partiendo del Ministerio de Finanzas-o ente equivalente- no llegan a su destino aprobado, por poner un ejemplo claro.

Los Estados están obligados, de manera inmediata, a adoptar las medidas generales de aplicación de los tratados de derechos humanos cuando los ratifican. Y, la existencia y pervivencia de corrupción en un Estado nos permiten considerar que no está cumpliendo con esta obligación⁹³⁰. Ya no porque constituya en sí una violación de los derechos, sino porque la corrupción constituye un obstáculo grave para su realización y una máxima transversal en toda medida a adoptar será la eliminación de los obstáculos. La realidad es que la corrupción impide

929 Véase International Council on Human Rights. *La Corrupción y los derechos humanos. Estableciendo el vínculo*, 2009, pp.19 y ss. http://www.ichrp.org/files/reports/52/131_report_es.pdf u.v. 13/7/2017, p.34.

930 La ratificación de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción-o su equivalente regional-, y la existencia de una autoridad anticorrupción nacional investida de facultades y presupuesto, pueden considerarse indicadores de progreso en los informes que se presentan ante los órganos de tratados.

que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones en materia de derechos humanos y podrá ser considerada una violación de éstos⁹³¹.

2.3.3. Causas

“La corrupción es una plaga insidiosa que tiene un amplio espectro de consecuencias corrosivas para la sociedad. Socava la democracia y el estado de derecho, da pie a violaciones de los derechos humanos, distorsiona los mercados, menoscaba la calidad de vida y permite el florecimiento de la delincuencia organizada, el terrorismo y otras amenazas a la seguridad humana”⁹³²

La corrupción es un fenómeno de creación humana, y sus raíces son tan antiguas como nuestra civilización. Afirmar que se trata de una obra del ser humano nos hace responsables de su aparición y su pervivencia en el tiempo. Razón por la cual, resulta importante considerar sus causas, a fin de poder actuar sobre ellas.

Entre ellas, destaca, en primer lugar, una legislación desactualizada que permite actuaciones discrecionales y responde a una falta de precisión normativa acompañada de una dispersión de responsabilidades.

Para mejorar en este punto, resultaría interesante, en primer lugar, equiparar la normativa nacional con los estándares internacionales. Sabemos que la corrupción es un fenómeno que por lo general no produce sus efectos sólo en el nivel nacional. Por lo que, adoptar una regulación acorde con el régimen internacional, facilitaría su persecución y castigo⁹³³.

En segundo lugar, el acceso deficiente a la información pública, si no existen unos cauces adecuados de acceso a información pública comprensible provoca que la ciudadanía posea un escaso margen de incidencia en la lucha contra la corrupción, tanto para prevenirla como para revelarla. El conocimiento de todo lo que se hace cuando se gestionan los fondos públicos, supone una presión añadida para el gestor.

En tercer lugar, existen montos del presupuesto que por la falta de una regulación más estricta “permiten” la corrupción. Montos como por ejemplo, los contratos por obra y servicio, las

931 *Ibidem*, pp.67 y ss.

932 Prefacio de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción. Éste es el único apartado del documento en el que aparecen nombrados como tales los derechos humanos.

933 Véanse estas cuestiones y más en <http://fundar.org.mx/diez-acciones-que-el-gobierno-podria-hacer-contra-la-corrupcion/> u.v. 18/7/2017.

adjudicaciones de contratos en general, las obras de infraestructura a largo plazo o la contratación de deuda pública. Lo mismo sucede respecto a la falta de un desglose mayor y que especifique mejor las cantidades y el destino de los recursos, ya que como vimos en un apartado anterior, las partidas aprobadas en ocasiones no se publican ni en el nivel del crédito vinculante.

En cuarto lugar, la ausencia de una cultura de la transparencia y de gobierno abierto en la mayor parte de los países. Ello incluye a los Estados con redes históricas culturales, religiosas e incluso familiares que propician que en el uso de los recursos el gestor tenga presión por tratarlos favorablemente⁹³⁴.

En definitiva, cuanta más opacidad y discrecionalidad por parte de aquellos que gestionan los recursos públicos, mayor será la probabilidad de que exista corrupción. La falta de claridad de los procesos de recaudación y el uso de los recursos no define de manera adecuada las potestades, funciones y responsabilidades, así que existe un margen amplio de decisión. Margen que junto a la falta de la información suficiente y útil para el ciudadano y la pervivencia de una cultura de opacidad respecto a aquello que hace el Estado con los recursos, parecen los ingredientes propicios para mantener la corrupción.

2.3.4. Consecuencias

La corrupción está directamente relacionada con los recursos públicos. El abuso de poder sobre el uso de los fondos de todos para beneficio propio o de otros provoca desigualdad y discriminación.

La consecuencia más inmediata es la detracción y el desvío de los recursos hacia sectores distintos de los que les correspondería financiar. Esta práctica puede determinar que en un Estado no pueda ser prestado un servicio público de calidad o accesible para todos, por cuanto estaría discriminando a todos aquellos que han sido privados del acceso o que no pueden pagar una tarifa⁹³⁵. Personas que habitualmente son las que más los necesitan, porque no pueden acudir a la alternativa privada y que ven exacerbados sus problemas de derechos humanos, su situación de vulnerabilidad y su exclusión social.

934 TANZIO, Vito; SCHUKNECHT, Ludger. *Public Spending in the 20th Century. A Global Perspective*, Cambridge University Press, United States of America, 2000, pp.168 y ss.

935 Tarifa que en caso de *perverse*, debería ser progresiva y atender a la capacidad económica y de pago de estas personas.

Cuando en un Estado faltan recursos para mantener un servicio en buenas condiciones, en abundantes ocasiones se opta por la privatización de los servicios públicos. No es el objeto de este trabajo entrar a analizar si es una correcta o incorrecta decisión gubernamental hacerlo. Desde una perspectiva de derechos humanos lo relevante será que dicho proceso no resulte en un servicio que por pertenecer al sector privado olvide las obligaciones que posee el Estado. El Estado mantiene sus obligaciones de derechos humanos y es responsable de la gestión que el sector privado haga de los servicios públicos y de su respeto por la igualdad y la no discriminación, entre otros estándares y reglas del Derecho Internacional de los derechos humanos. El Estado debe asegurar que la transición hacia una gestión privada de un servicio público no afecte a la accesibilidad, calidad, adaptabilidad o aceptabilidad con la que éste debe contar, con especial protección de los sectores en mayor vulnerabilidad.

Otra consecuencia relevante es la destrucción del vínculo existente entre ciudadanía y Estado- destruyen la integridad de las instituciones y su credibilidad-, el fin de la sociedad de la confianza y la transición hacia una sociedad de los datos y la información.

La programación y aprobación del destino de los recursos públicos- cómo vimos en otro apartado- debe responder a los principios y reglas de los derechos humanos aplicables en el ámbito presupuestario. Las prácticas corruptas y de desvío de fondos socavan estas reglas y como consecuencia provocan desigualdad y discriminación al no tener en consideración ninguno de los principios aplicables.

Además, la existencia de corrupción hace que el Estado incumpla con sus obligaciones en materia de derechos humanos⁹³⁶:

1. La obligación de adoptar medidas. En dos sentidos trasgrede esta obligación, de un lado porque las medidas a adoptar comprenden aquellos cauces que acaban con los obstáculos para la implementación efectiva de los derechos; de otro lado, porque la mengua en los recursos puede privar de viabilidad económica la adopción de determinadas medidas. Y en ambos casos afecta a la efectividad de los derechos como objetivo y también como regla de procedimiento.

2. La no discriminación. Como obligación inmediata toda medida adoptada por el Estado debe cumplir con este principio. La corrupción constituye una discriminación per se y lleva a

936 International Council on Human Rights. *La Corrupción y los derechos humanos. Estableciendo el vínculo*, 2009, pp.53 y ss. http://www.ichrp.org/files/reports/52/131_report_es.pdf u.v. 13/7/2017.

situaciones que discriminan abiertamente a determinados sectores de la sociedad que necesitan más esos recursos para poder acceder a los servicios clave.

3. La progresividad. La materialización efectiva de los derechos exige un proceso, un proceso de resultados constantes y controlados. El progreso en los derechos no siempre se corresponde con un aumento en los recursos que cada año se destinan a determinada cuestión en el presupuesto. Pero, sin duda, la pervivencia de prácticas corruptas impide todo avance porque de facto es en sí una circunstancia que provoca regresión.

4. El máximo de recursos disponibles. Esta regla es incumplida porque la corrupción detrae y desvía recursos y su pervivencia en el tiempo impide que pueda considerarse que el Estado está destinando el máximo de los recursos de que dispone para la implementación de los derechos. Cuando los recursos son escasos, el Estado necesita priorizar y cuando se consiente-por no atajar las causas- la corrupción, la prioridad no son los derechos.

2.3.5. Mecanismos para hacerle frente.

“Federico el Grande de Prusia, deseaba ampliar los jardines de su castillo Sans Souci. Convocó a un molinero que era dueño de un molino que se encontraba en el terreno en el que el monarca planeaba extender su jardín. Le preguntó si se lo vendía. El molinero, que quería preservar su molino para trasladarlo a sus hijos no accedió a vendérselo. El monarca respondió que podía quitárselo sin ninguna compensación. El molinero respondió ‘sí, majestad’, ‘podría hacerlo si no existieran nuestras cortes’. A día de hoy, el molino sigue donde estaba y se ve por encima del castillo como símbolo de sumisión del gobernante a la ley⁹³⁷”

Entre los mecanismos para luchar contra la corrupción, podemos considerar los siguientes:

1. Auditar el camino de los recursos públicos para evitar irregularidades. A través del monitoreo a tiempo real e incluso georreferenciado del destino del gasto y de cómo avanzan los proyectos del gobierno.

2. Acabar con figuras que perpetúan la impunidad, como por ejemplo el secreto bancario en los recursos públicos. Despolitizar los órganos creados por la Norma Fundamental de cada Estado, reducir los aforados, eliminar los indultos por corrupción etc.

937 TANZIO, Vito; SCHUKNECHT, Ludger. *Public Spending in the 20th Century. A Global Perspective...* op.cit p.168.

3. Exigir ética y profesionalidad a los funcionarios públicos, sancionando severamente el abuso de poder. Y una caución⁹³⁸ al principio del mandato, como garantía de que van a cumplir correctamente con su cargo. Rendición de cuentas al acabar el mandato. Y un seguro de responsabilidad civil, para que al ejecutarse la condena, el dinero público que se ha malgastado se recupere también con independencia del cumplimiento de la condena y la responsabilidad civil generada por el delito.

4. Facilitar la participación pública y la información. No sólo para identificar los casos de corrupción sino también preventivamente para reducir el espacio en que puede darse corrupción.

5. Educación en ética, valores, transparencia e integridad. Así como dar mayor papel a la institución más próxima al ciudadano, que tiene capacidad para controlar mejor el destino final de los recursos.

6. Comprometer a los medios de comunicación. Los ciudadanos conocen a través de ellos las prácticas corruptas. Y generar una cultura de gobierno y cuentas abiertas y accesibles universalmente. Sólo de esta manera se puede evitar que las próximas generaciones sientan la corrupción como algo normal.

7. Establecer sanciones graves y un régimen de infracciones y sanciones en la norma que regule la transparencia. Y proteger a los denunciantes o “*whistle blower*”.

8. Políticas preventivas como un organismo anticorrupción e imponer requisitos específicos para la contratación pública por ejemplo.

9. Adoptar medidas para detectar y recuperar los fondos que han sido producto del delito. De manera que una de las consecuencias de su castigo sea la devolución del dinero. Podría proponerse la institución de la caución para determinados cargos de responsabilidad, caución que se hiciese depender de su capacidad económica y asegurase la devolución de la cuantía defraudada en su caso.

938 Ajustada a la capacidad económica de cada sujeto.

3. El caso español. El Presupuesto en España: ¿una herramienta de transformación social?

“El objeto del Gobierno es la felicidad de la Nación, puesto que el fin de toda sociedad política no es otro que el bienestar de los individuos que la componen”⁹³⁹”

El Estado español, se constituye en un Estado social y democrático de Derecho (art.1 CE). El cumplimiento de sus obligaciones, exige de cada uno de estos caracteres:

- Como Estado Social: observar e intervenir al detectar las desigualdades. (art.14 en relación con art.9.2 CE) CUMPLIMIENTO DE LOS DERECHOS.
- Como Estado de Derecho: reforzar el imperio de la ley emanada de la voluntad del pueblo y orientada a la defensa de sus derechos y libertades. (art.10 CE) PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS.
- Como Estado Democrático: en su organización, no debe adoptar políticas que puedan considerarse arbitrarias y ajenas por no tener en cuenta las necesidades de sus ciudadanos. Y que por ende puedan obstaculizar el ejercicio de sus derechos. (art.31.2 CE) RESPETO DE LOS DERECHOS.

Respetar los derechos humanos, debe ser la prioridad más inmediata de cualquier gobierno. Y a pesar de que en la actualidad, en cualquier país, los recursos disponibles son insuficientes, cumplir con las obligaciones que un Estado tiene en materia de derechos humanos no siempre va a implicar gastar dinero.

Considerar que tales derechos deben guiar la acción del gobierno es simplemente afirmar que los derechos deben ser tomados en serio.

Es indudable que los presupuestos nos afectan a todos. Sin embargo, no del mismo modo. Para determinados colectivos de personas, en situación de vulnerabilidad y con menor capacidad de influencia política, cambios pequeños en la distribución y administración de los recursos públicos pueden tener consecuencias significativas en su calidad de vida.⁹⁴⁰

939 Art.13, Constitución de Cádiz, 1812.

940 LAS CUENTAS DE LA DIGNIDAD... op.cit p.41.

Consecuentemente, un Estado que diseña sus políticas pensando que todos los destinatarios – categorizados como sujeto pasivo- se encuentran en una misma situación, también es ineficiente.

En la asunción voluntaria de las obligaciones intrínsecas a la ratificación de los instrumentos de derechos humanos, el Estado español asume realizar reformas en el ámbito legislativo y adoptar políticas y estrategias encaminadas a la realización de los derechos humanos. Pero al mismo tiempo, asume implícitamente que para darle eficacia a las medidas anteriores, será necesario generar y destinar recursos suficientes y adecuados⁹⁴¹.

Sin embargo, la respuesta política a la crisis global que nos afecta desde 2007, caracterizada mayoritariamente por estrategias de austeridad -casi de manera exclusiva por la contención y reducción del gasto público-, se ha revelado como la responsable de la actual situación de desigualdad y del acuciante deterioro de nuestra calidad de vida⁹⁴².

En la actualidad, la implementación real y efectiva de los derechos humanos está condicionada por la asignación de recursos suficientes, esto es, el cumplimiento por parte del Estado español de sus obligaciones nacionales e internacionales en materia de derechos humanos.

En otras palabras: *“los compromisos con los derechos de la infancia no hay que buscarlos sólo en las leyes, en las declaraciones o en los planes de políticas: hay que buscarlos, sobretudo, en los presupuestos”*.

En consecuencia, evaluar la medida en que el Estado español destina y gasta efectivamente recursos en la realización de los derechos de los niños, es clave de bóveda para conocer hasta qué punto cumple o no con sus obligaciones nacionales e internacionales de derechos humanos en sus planes y políticas.⁹⁴³

941 *La infancia en los presupuestos. Estimación de la inversión en políticas relacionadas con la infancia en España y su evolución entre 2007 y 2013*, Centro de Estudios Económicos Tomillo (CEET), Cuadernos para el debate nº4 UNICEF, Huygens Editorial, febrero 2015, pp.1-28. Disponible en: <https://tomillo.org/wp-content/uploads/2017/09/la-infancia-en-los-presupuestos.pdf> u.v. 10/12/2018.

942 JIMÉNEZ ARAYA, T. (Ed.) *Por una recuperación con rostro humano. La infancia y las familias vulnerables en el epicentro de la crisis global*, Cuadernos para el debate nº1, UNICEF-Comité Español, Huygens Editorial, pp.1-56. Disponible en: https://www.unicef.es/sites/unicef.es/files/libro_01_web.pdf u.v. 10/12/2018.

943 El Comité de Derechos del Niño de Naciones Unidas ha señalado en más de una ocasión que uno de los principales obstáculos globales para un adecuado uso de los recursos en infancia es la falta de información ajustada que permita conocer qué parte del presupuesto nacional se destina a infancia.

Dar muestra de cómo se han realizado en un periodo determinado las inversiones en derechos humanos en sentido global, no resulta tan operativo como observar los datos de un determinado colectivo como por ejemplo, el colectivo de la infancia española. Máxime cuando la actuación del gestor público debe priorizar la faceta preventiva de las inversiones. Con ello hacemos referencia a que toda inversión en infancia evitará la pérdida de capacidades y la vulneración de los derechos de los futuros ciudadanos adultos. Y ésta es una cuestión estratégica para todo Estado, porque tiene por efecto cortar la transmisión intergeneracional de la pobreza.

En los exámenes periódicos ante el Comité de los Derechos del Niño, el Estado español ha recibido comentarios similares cuando ni siquiera se atisbaba la crisis económica y una vez consolidada en nuestro país. Así, si comparamos sus comentarios al caso español en 2002 y 2010:⁹⁴⁴

- En 2002, previo a la crisis, era necesario un *“reparto equilibrado de los recursos en todos los niveles”*, *“garantizar a todos los niños el mismo nivel de servicios independientemente del lugar donde viven”*, *“(la) asignación de recursos y priorización”*, *“(la) determinación de cuantía y proporción del presupuesto que se destina a los niños en todos los niveles a fin de evaluar el impacto y los efectos del gasto en infancia”*.

- En 2010, ya inmersos en la crisis, recomienda una mayor asignación de recursos, mejor coordinación entre las administraciones, la selección más estratégica de los objetivos, sigue preocupando la falta de información acerca de las asignaciones presupuestarias y se observa un enfoque fragmentado en la inversión en infancia.

Como puede observarse, la realidad social en España tradicionalmente ha venido caracterizada por tasas de pobreza y desigualdad elevadas y por una situación poco idónea para la realización de los derechos de todos los niños –con independencia de la concurrencia de una crisis económica y financiera global *“excusante”*–.

944 Para más información, véase: UNICEF-Comité Español, *La infancia en España 2014. El valor social de los niños: hacia un Pacto de Estado por la Infancia*, junio 2014. http://www.unicef.es/sites/www.unicef.es/files/infancia-espana/unicef_informe_la_infancia_en_espana_2014.pdf (u.v. 7/10/2015)

Obviamente, la recesión y las políticas de austeridad han profundizado más en estos problemas, dejando a la población infantil desatendida y desprotegida. Una aminoración de los recursos – ya escasos- que podemos destinar a atender los desafíos del día a día del Estado español:⁹⁴⁵

1. La Tasa de riesgo de pobreza era del 30,1 % en 2014 para los menores de 16 años y del 27'6% para edades entre 16 y 29 años.
2. La Tasa de carencia material era del 47'9% para los menores de 16 años y del 51'8% para edades entre 16 y 29 años.
3. La Tasa de niños en hogares de pobreza alta (datos de 2010) se situaba en un 13'7%, cifra más elevada que la media en EU-27, por debajo de países como Rumanía y Bulgaria.
4. El porcentaje de niños entre 11 y 17 años que desayunan sólo un vaso de leche o una pieza de fruta de lunes a viernes, incluso que no desayunan, se situaba en torno al 40% en 2010. Además, el 24% de los niños no come fruta o verdura diariamente.
5. La pobreza crónica en España creció un 53% desde 2007 hasta 2010, alcanzando la tasa de pobreza infantil el 30% en 2012.
6. España perderá en 10 años 2'6 millones de habitantes y un millón de niños menores de 10 años.
7. La inversión pública en políticas de protección social de infancia y familia representa el 1'4% del PIB frente al 2'2% de media en la UE.
8. El gasto per cápita es de 270€ en España, frente a 510€ de media en la UE.
9. El 60% de las iniciativas en el Congreso de los Diputados no tiene en cuenta la pobreza infantil en sus propuestas, sólo en 142 de 65.000 iniciativas.
10. El porcentaje del PIB español destinado a políticas de protección social es del 25'19%, 3'7 puntos por debajo de la media de la UE.
11. Los niños que pertenecen a familias *ricas* tienen 6'43 veces más dinero – en su familia- que los que pertenecen a las más pobres.

945 Datos extraídos de la *Encuesta de Condiciones de Vida (ECV)* DE 2014, Instituto Nacional de Estadística y EUROSTAT. Pueden consultarse en: <http://www.ine.es> y <http://ec.europa.eu/eurostat> .

En una perspectiva global, sorprende que la metodología más utilizada para programar el presupuesto español haya sido la de la *asignación inercial*. Es decir, se toman los presupuestos anteriores como base- sin tener en cuenta su eficacia para alcanzar los objetivos- y se incrementa el mismo tipo de gasto si hay más ingresos ese año y no hay un replanteamiento de las estrategias medido por objetivos o resultados alcanzados.

Consecuentemente, si el anterior presupuesto era ineficiente e ineficaz, el siguiente reproducirá sus fallos y faltas, aplicado a una población que está probablemente en una situación peor. Las decisiones presupuestarias pueden tener efectos irreversibles en la población, y el crecimiento, prosperidad y desarrollo de una sociedad dependen de la capacidad del gestor público de contar con una ciudadanía formada y capaz.

Invertir en un niño, no es tan sólo invertir en el futuro, sino de manera previa es invertir en su presente.

3.1. El coste de oportunidad.

Para entender el coste en la actualidad- en términos de derechos-de las opciones políticas a la hora de elaborar y ejecutar el presupuesto, cualquier discusión debe tener como trasfondo el concepto de *coste de oportunidad*⁹⁴⁶.

En el caso de los bienes y servicios, dicho coste puede referenciarse monetariamente, pero en el caso de las decisiones políticas, dicho coste sería lo que dejamos de hacer como consecuencia de la opción elegida, la siguiente mejor alternativa. Un concepto como éste resulta imprescindible para una buena gestión de los recursos públicos, pues obliga a calcular el valor de cada alternativa antes de decidir –esto sería como medir *ex ante* su impacto- y a tomar consciencia de las elecciones. ¿Cuáles son las alternativas a la inversión en los Derechos de los niños? Una de ellas es el gasto militar, que constituye además –como veíamos en el punto anterior- uno de los factores que pueden condicionar la disponibilidad de recursos.

946 *FOUR KEY CONCEPTS IN IMPLEMENTING CRC ARTICLE 4, AND RECOMMENDATIONS*, International Peace Bureau, NGO Submission to the Day of Discussion “Resources for the Rights of the Child-Responsibility of States”, 21 sept.2007, pp.3-5.

GASTO MILITAR EN EL PRESUPUESTO ESPAÑOL DE 2015 ⁹⁴⁷
Operaciones militares = 5.000 Millones de €
Ayudas y créditos flexibles a I+D militar= 7.000 Millones de €
Inversiones militares y compra de nuevo armamento= 12.000 Millones de €
Deuda a liquidar en los próximos años por la adquisición de nuevas armas = 34.000 Millones de €.

Entonces, ¿cuál es el coste de oportunidad de estas inversiones? Si realizamos un análisis de la inversión total en políticas relacionadas con la infancia y de su evolución de 2007 hasta 2013, podemos extraer⁹⁴⁸:

1. El dato total de inversión sería de unos 46.000 millones de euros en el promedio de 2007, 2010 y 2013. (En euros corrientes, directamente del gasto extraído de los Presupuestos Generales y sin corregir los efectos de la inflación de 2010 y 2013)
2. En euros corrientes, se produce un incremento -entre 2007 y 2010- de la inversión total en infancia del 17%, para después caer un 10% en 2013, quedando en niveles superiores a 2007.
3. De realizarse el mismo análisis en euros constantes, la inversión total en infancia para los años analizados asciende a 43.000 millones de euros.
4. En euros constantes, entre 2007 y 2010 la tasa de inversión experimenta una subida del 10'5%, para después caer un 16'4% hasta 2013, quedando en niveles inferiores a 2007 en ese año.
5. La inversión en infancia de las Administraciones Públicas en su conjunto, es un 7'6% menor en 2013 que en 2007.
6. La inversión en infancia representa aproximadamente un 4% del Producto Interior Bruto Nacional. Entre 2007 y 2010 crece 0'4 puntos para después caer en 0'6 puntos hasta 2013, quedando dos décimas por debajo de los niveles de 2007.

⁹⁴⁷Tabla de elaboración propia a partir de los datos aproximados extraídos de *El gasto militar agudiza la crisis*, de Jordi Calvo, Centre Delàs d'Estudis per la Pau, 28 enero 2015.

⁹⁴⁸ *La infancia en los presupuestos. Estimación de la inversión...* op.cit pp.17-19.

7. La inversión española supone el 4% del PIB, esto es, un 8% menos que en 2007. Y en términos de inversión por niño, es un 13% menor que en ese mismo año de referencia.
8. La Administración General del Estado (AGE) es responsable del 12 % de la inversión total, el 88% restante corresponde a las Comunidades Autónomas (CC.AA).
9. La AGE reduce un 1% la inversión de 2007 a 2013 mientras que las CC.AA un 10'3%.
10. Las CC.AA que menos invertían en el año 2007 en infancia y al mismo tiempo menos reducen dicha inversión hasta 2013 son Andalucía, Comunidad Foral de Navarra, Comunidad Valenciana, Islas Baleares y Cantabria.

En ningún caso se juzga aquí la necesidad o no de invertir en partidas destinadas a la defensa del Estado español. El objetivo perseguido con la comparación anterior es mostrar la necesidad de medir nuestras prioridades- España no es un “país en guerra” y sí un país con pobreza infantil.

3.2. El Presupuesto español como herramienta de transformación social.

En el proceso por el que el gestor público, acaba asignando recursos para una determinada partida, deben ser atendidas una serie de cuestiones.

Primero, el Estado es responsable de la mejora progresiva de las condiciones y la calidad de vida de sus ciudadanos. Para atender a sus necesidades, el estado español formula programas y políticas en todos sus niveles de gobierno, a fin de cumplir con sus obligaciones internacionales en materia de derechos humanos.

Pero, en segundo lugar, para una formulación y asignación de recursos respetuosa, es necesario que cuente con datos contrastados y contrastables. Debe conocer la realidad a la que va a aplicar esas medidas y evaluar ex ante cuáles serán los efectos de sus políticas y asignaciones de recursos.

En tercer lugar, partiendo de que cuenta con los datos que necesita, si ha detectado alguna brecha, deberá programar el financiamiento necesario para mejorar los servicios que presta hasta dar cobertura en acceso y calidad a esas brechas de ciudadanos.

En el segundo capítulo de esta tesis, las obligaciones financieras en materia de derechos humanos, dimanantes de los tratados ratificados por el estado español fueron calificadas como obligaciones jurídicas instrumentales para dar cumplimiento a las obligaciones asumidas.

España debe dar cumplimiento a dichas obligaciones, invirtiendo para realizar los derechos humanos de todos en igualdad de condiciones. A pesar de que puede escoger la forma en la que

da cumplimiento a este objetivo, su discrecionalidad tiene unos condicionantes: la inversión debe comprender el máximo de recursos disponibles, ser progresiva-y no regresiva salvo excepciones-, respetar, asegurar y proteger el mínimo esencial de los derechos entendido en sentido dinámico, y hacerlo de manera equitativa y no discriminatoria, articulando y financiando cauces de participación ciudadana.

Sin embargo, con la irrupción progresiva de la crisis económica global en España, como en otros países democráticos, el Estado optó por adoptar políticas que lejos de cumplir estos estándares, los enfrentaron directamente. Estándares que de haberse cumplido habrían ahorrado a España un retroceso equivalente a unos diez años de progreso.

Desde el Parlamento Europeo⁹⁴⁹ se realizó, en el año 2015, un estudio sobre el impacto que la crisis estaba teniendo en los países miembros de la Unión Europea. El documento, cuestiona el carácter democrático de las medidas adoptadas también por España. Se prima el cortoplacismo sin tener en cuenta que estas decisiones generan unos costes futuros superiores al coste de cumplir con los estándares correctos.

A través de procedimientos de urgencia y atendiendo necesidades urgentes de estabilidad económica, prescindiendo de procesos democráticos de toma de decisiones y de la transparencia exigida. Por estas razones, se dice que los efectos negativos previsibles de la crisis en los Estados miembros han sido exacerbados por las medidas adoptadas por los Estados.

Los Estados, como el español, con una población envejecida y un sistema de bienestar social poco sostenible tal y cómo está construido, ya contaban con niveles elevados de deuda antes de la crisis. De modo que, la grave situación económica que afecta a todos los países del mundo de algún modo, no puede servir de excusa absoluta para las medidas adoptadas.

Con el fin de intentar disminuir los efectos de las medidas adoptadas, el documento del Parlamento Europeo, realiza unas recomendaciones generales⁹⁵⁰:

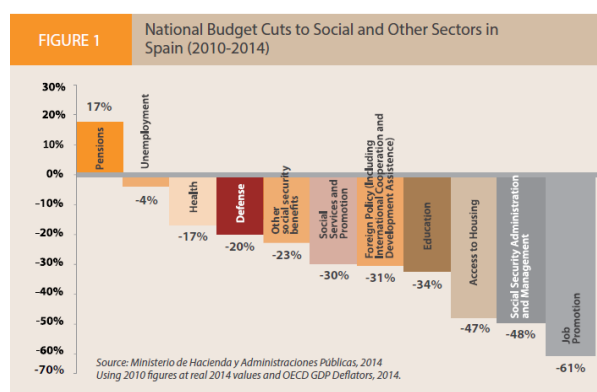
a) Evitar las medidas adoptadas con la única intención de ahorrar, sin evaluar ex ante el impacto en los derechos.

949 EUROPEAN PARLIAMENT. DIRECTORATE-GENERAL FOR INTERNAL POLICIES. POLICY DEPARTMENT. CITIZEN'S RIGHTS AND CONSTITUTIONAL AFFAIRS. CIVIL LIBERTIES, JUSTICE AND HOME AFFAIRS. *The impact of the crisis on fundamental rights across Member States of the EU. Comparative Analysis. Study from the LIBE Committee*, 2015

950 *Ibidem*, pp.166 y ss.

- b) Las medidas de austeridad no deben servir tan sólo para cumplir con los estándares fiscales a través de la reducción del déficit a los niveles anteriores a la crisis, también deben ser una herramienta para solventar las debilidades estructurales de los Estados que les han llevado a la crisis.
- c) El retroceso en el nivel de protección de los derechos que progresivamente deben alcanzarse debe ser una excepción y no la regla. Si el retroceso cumple los requisitos, su único objetivo debe ser restablecer sus niveles tan pronto como la situación lo permita.
- d) Es imprescindible mantener la supervisión de las medidas adoptadas para garantizar su efectividad y eficiencia y que cumplen con los estándares de derechos humanos a lo largo de toda su implementación. Para ello, deberán llevarse a cabo evaluaciones ex post independientes tanto en el nivel europeo como en los Estados, con el objetivo de evitar impactos negativos en los derechos fundamentales. Los derechos humanos deberán ser centrales, no sólo en las discusiones actuales sino también en las futuras con la Troika para sus programas de asistencia financiera, y también para las medidas auto impuestas de austeridad en todos los Estados miembros.
- e) Las medidas deben asegurar acciones positivas para empoderar a las personas en situación de vulnerabilidad.
- f) Deben fijarse, también para la *troika*, reglas de procedimiento claras, transparentes y obligatorias.

Es a la luz de estas recomendaciones que deben analizarse los datos de gasto en España, como por ejemplo el siguiente cuadro relativo a los recortes por sectores del Presupuesto español⁹⁵¹:

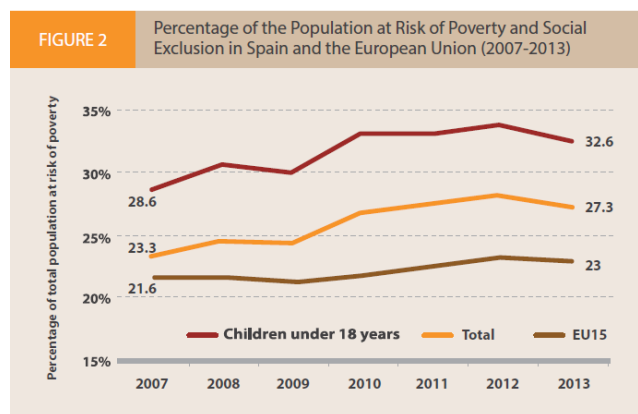


951 SPAIN: Visualizing Rights: A Snapshot of Relevant Statistics on Spain – January 2015, Fact Sheet n°14. Centre for Economic and Social Rights. Pp.2-9. Disponible en: <http://www.cesr.org/spain-austerity-driving-poverty-inequality-human-rights-deterioration> u.v.10/12/2018.

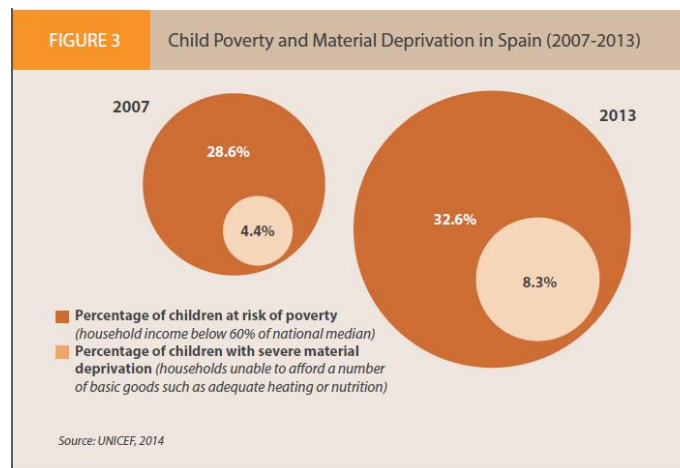
Este cuadro ya fue expuesto en el capítulo sobre los ingresos públicos. La razón por la que se trae de nuevo en este capítulo del gasto, es reforzar la idea de que debe analizarse desde ambas esferas del Presupuesto. En ella, podemos observar dos cosas. La primera, se han recortado todos los sectores y no tan sólo la educación o la salud. La segunda, si el Presupuesto de un Estado refleja sus prioridades, y refleja como es, España es un estado eminentemente pasivo. El motivo es que ha habido un aumento de un 17% en la inversión destinada al sector de las pensiones, se ha rebajado en un 61% la inversión en promoción del trabajo y en un 34% los recursos destinados a educación. Este aumento podría considerarse adecuado atendida la situación que vive el Estado, y no puede considerarse ilegítimo que quién por las circunstancias que sean no trabaja o no puede hacerlo, pueda seguir viviendo al menos mínimamente de una forma digna.

Sin embargo, a lo largo de toda esta tesis se ha venido considerando la necesidad de conectar las políticas de ingresos con las de gasto público. En este caso, y si traemos a colación los aspectos tratados en los capítulos tercero y cuarto de este trabajo, dada la estructura impositiva de España, regresiva en términos generales, el que está financiando esta subida en la inversión es el ciudadano que necesita esa pensión.

La misma situación regresiva vemos al analizar la población en situación de riesgo de pobreza y exclusión social y en concreto la pobreza infantil⁹⁵².



952 Ídem.



En ambas figuras puede observarse la regresión en la situación general de la población española, que es más pobre multidimensionalmente considerado. Y el aumento y empeoramiento de la situación de los niños.

3.3. La constitucionalización de la estabilidad presupuestaria y la prioridad en el pago de la deuda pública-art.135CE- versus la obligación del Estado de promover las condiciones favorables para el progreso social y económico y una distribución de la renta más equitativa- art.40.1CE-.

La estabilidad presupuestaria ha sido una preocupación constante en la esfera financiera respecto al gasto público de los Estados. Es más, los Estados, por lo general, no han contado nunca con suficientes recursos para hacer frente a sus necesidades de inversión.

Razón por la cual, el déficit público no constituye un fenómeno desconocido y nuevo sino una circunstancia que estructuralmente ha formado parte de la manera en que los Estados han gestionado los recursos públicos. Cabe añadir a este respecto, que el déficit no es negativo, pero obviamente necesita ser controlado para no rebasar lo racionalmente admisible.

En esta línea de argumentación, deben establecerse límites a la inversión de recursos públicos por encima de las posibilidades del Estado. Sin embargo, no pueden admitirse limitaciones que pongan en riesgo la vida digna de las personas o la realización de sus derechos humanos. No puede considerarse legítimo un obstáculo a la inversión en los derechos de los ciudadanos siquiera en sus niveles esenciales a través de la positivación en el orden constitucional (art.135 CE) de la prioridad en el pago de la deuda pública y sus intereses de manera absoluta.

Como decíamos anteriormente, el déficit público que se intenta racionalizar a través de medidas tendentes al equilibrio o superávit presupuestario⁹⁵³, no es un fenómeno nuevo, es algo estructural. Sin embargo, la coyuntura económica que afecta al mundo provocada por la crisis, ha puesto de manifiesto la necesidad de imponer límites. Límites impuestos para permitir que los Estados puedan seguir progresando, en ningún caso para legitimar retrocesos en sus avances. Hecho que además sería contrario a la obligación jurídica que deriva del principio de no regresividad en la inversión en los derechos humanos, de plena aplicabilidad. Y la paradoja reside en que de un lado se establezca la prioridad en el pago de la deuda y por otro lado se limite el nivel de endeudamiento que podría resultar necesario para satisfacerla.

El Estado español tiene la obligación de promover las condiciones favorables para el progreso social y económico y para que exista una distribución de la renta más equitativa (art.40.1 CE). A pesar de no ser un derecho de los catalogados como fundamentales, constituye un principio que debe orientar la política económica y social del Estado español. Por lo tanto, también es aplicable a su actividad presupuestaria y debe respetarse. La concesión de la asistencia financiera a un Estado por parte del MEDE ⁹⁵⁴(Mecanismo Europeo de Estabilidad), quedó condicionada a partir del 1 de marzo de 2013 a la ratificación estatal del Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria⁹⁵⁵. Y desde que este tratado entrara en vigor (1 de enero de 2013) la asistencia financiera se condiciona también al cumplimiento por los Estados de la obligación de incluir en su ordenamiento interno el principio de equilibrio presupuestario.

El Derecho de la Unión Europea ha necesitado acudir a la legislación nacional para asegurar su efectividad. Hasta ahora, la primacía, el efecto directo y las autoridades supranacionales de la Unión, habían bastado.

953 La conocida “regla de oro” que exige que la situación presupuestaria de las administraciones públicas de los Estados sea de equilibrio o superávit.

954 Firmado el 2 de febrero de 2012.

955 Firmado el 2 de marzo de 2012, por 25 Estados de la Unión Europea. (todos salvo Reino Unido y la República Checa). España ratifica el 25 de julio de 2012. Tras la inclusión de la regla de oro en la Constitución Española previa incluso a su ratificación, en septiembre de 2011, el desarrollo legislativo se hará por LO 2/2012 de 27 de abril de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. El Gobierno pidió el dictamen del Consejo de Estado acerca de esta Ley Orgánica en 9 días, a lo que el Consejo responde:“(…)tramitación apresurada y con cierto grado de improvisación, cuando lo procedente por la relevancia de las medidas previstas y su proyección sobre un ámbito tan sensible(…)como instrumento indispensable para garantizar la financiación adecuada del sector público y de los servicios públicos y ofrecer seguridad a los ciudadanos(…)hubiera procedido una tramitación más sosegada”.

En el caso español, la obligación de carácter institucional de incorporar al derecho nacional mediante una disposición con fuerza vinculante y de carácter permanente que sea cumplida plenamente en los procedimientos presupuestarios nacionales, se cumplió a través de la constitucionalización de la estabilidad presupuestaria en el art.135 de la CE.

Para la reforma de la Carta Magna, en septiembre de 2011, bastó con recurrir al procedimiento de lectura única ante las Cortes Generales, y sólo mediaron 12 días desde que se propuso la reforma en el Congreso y se aprobó definitivamente en el Senado. Sin embargo, la situación será asimétrica para el día en que ese artículo se desee eliminar o modificar puesto que exigirá mayorías cualificadas siguiendo el procedimiento convencional. Para la ciudadanía española, la inclusión en su Norma Fundamental de una previsión que presume que existe crédito para pagar la deuda siempre que haya ingresos, ha supuesto degradar dicho cuerpo normativo y le ha restado integridad puesto que se ha convertido en un vehículo para implementar una norma de la UE, tal y cómo lo serían una ley o un reglamento. Ello sin contar con la petrificación excesiva en el ordenamiento jurídico derivado de su inclusión y de la necesidad de realizar una reforma constitucional si se da una reforma en el nivel europeo⁹⁵⁶.

Puesto que todos los derechos poseen un coste, las disponibilidades de recursos de un Estado es un elemento indispensable para contestar al interrogante sobre a cuál de los usos alternativos vamos a dedicar los recursos escasos que poseemos.

La opción escogida de dar prioridad absoluta al pago de la deuda y sus intereses, podría llegar a condicionar todas las partidas presupuestarias y por tanto a alterar-como ha ocurrido ya- los objetivos y actuaciones del Estado social de Derecho. Y no sólo se condicionan los Presupuestos coetáneos, impidiendo una enmienda o modificación mientras exista ajuste a la ley de emisión de la deuda, sino que condicionan todos los presupuestos futuros y suponen una pérdida de soberanía financiera. El Presupuesto pierde su función de reparto. Junto a ello, desaparece la capacidad del Estado de recurrir al déficit público si existe bonanza, incluso para atender a necesidades sociales tempestivas⁹⁵⁷.

⁹⁵⁶ FERRERES COMELLA, Víctor. “La crisis del euro y la regla de oro: problemas constitucionales”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, N° Extra 1, 2012, pp.96-103. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4106662> u.v. 1/3/2018.

⁹⁵⁷ VVAA, “La reforma del artículo 135 CE”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, N° 93, septiembre-diciembre 2011, pp.159-210.

Iniciamos este apartado considerando que imponer límites al endeudamiento de los Estados es necesario y es algo que debe controlarse. Sin embargo, la medida adoptada por el Estado español de constitucionalizar la prioridad absoluta en el pago de la deuda y sus intereses y la evidente mengua en la autonomía financiera de Comunidades Autónomas y Entidades Locales que deben tender al equilibrio o superávit, en nuestra opinión ha sido un error.

Debe ser aplicado el art.135 de manera más flexible. Esto es, permitiendo que las conquistas de la sociedad española en cuanto a bienestar y calidad de vida digna, se respeten, puesto que, como también ha quedado dicho con anterioridad, cierto nivel de crédito y endeudamiento puede ser totalmente legítimo e imprescindible para financiar proyectos que repercuten en el respeto de los derechos humanos, así como para reactivar la economía, ya que no son circunstancias antagónicas.

Podemos citar el caso de Suecia. Estado que ha incluido en el art.8 del Instrumento de Gobierno- con rango constitucional- esta regla de oro. Sin embargo establece prioridades políticas en justicia, salud, servicios sociales, ayudas a los estudiantes, educación e investigación. De manera que los límites presupuestarios, que exigen ajustar el gasto a los ingresos deben adecuarse a la prioridad en ciertas inversiones. El establecimiento de estos sub límites debería ser considerado como una buena práctica⁹⁵⁸.

En línea con el ejemplo sueco, en España, fue publicada en el Boletín Oficial de les Corts Valencianes, una proposición de ley para la reforma del artículo 135 de la Constitución española⁹⁵⁹, que fue admitida por la Mesa de les Corts y que no ha visto la luz. Dicha proposición tenía un artículo único que dice:

Se modifica el artículo 135 de la Constitución española que queda redactado de la siguiente manera:

“1. El gobierno deberá estar autorizado por ley para emitir deuda pública o contraer crédito.

958 GARCÍA ROCA, Javier. “El principio de estabilidad presupuestaria y la consagración constitucional del freno al endeudamiento”, *Crónica Presupuestaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, N°1/2013 pp.40-92.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cronica_presupuestaria/01_GarciaRoca.pdf u.v. 1/3/2018.

959 Proposición de ley sobre la modificación del artículo 135 de la Constitución Española. BOC número 86 de 15 de junio de 2016 págs.10589 y ss. Resulta interesante a los efectos de este apartado leer la exposición de motivos. http://www.cortsvalecianas.es/BASISCGI/BASIS/BOCV/WEB/BOCV_INS_C/DDW?W=CLAVE_INSERTION=188631485807382 u.v. 1/3/2018.

2. Los créditos para satisfacer el pago de los intereses y capital de la deuda pública del Estado se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de los presupuestos y no podrán ser objeto de enmienda o modificación mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión.

3. El pago de los créditos presupuestarios para satisfacer la financiación necesaria que garantice la cobertura universal de los servicios públicos fundamentales, tendrá prioridad absoluta ante cualquier otro tipo de gastos.”

En cualquier caso, y siguiendo a BAYONA DE PEROGORDO:

“No era el exceso de gasto el mal verdadero, sino la insuficiencia financiera (...) El problema no era el exceso de gastos públicos sino la penuria derivada de un cuadro fiscal inadecuado, básicamente insuficiente, incapaz incluso de reflejar en sus rendimientos el aumento de la riqueza del país”

In fine, porque los números no salen si al multiplicarse la pobreza, se reduce la inversión⁹⁶⁰.

En definitiva:

“Nuestras estadísticas y cuentas reflejan nuestras aspiraciones, los valores que otorgamos a las cosas. Estos son inseparables de nuestra visión del mundo y de la economía, de la sociedad y de nuestra manera de concebir a los seres humanos y nuestras relaciones. Tratarlos como datos objetivos, como si fueran algo externo a nosotros, más allá de cualquier cuestionamiento o discusión, es indudablemente tranquilizador y cómodo, pero es peligroso. Y lo es porque nos lleva a un punto donde dejamos de cuestionarnos acerca de los objetivos de lo que estamos haciendo, qué es lo que estamos midiendo y qué lecciones tenemos que extraer de ello.

Así es como empezamos a caminar a ciegas mientras estamos convencidos de que sabemos a dónde vamos.

Así es como empezamos a crear una brecha entre el experto, seguro de sus conocimientos, y el ciudadano cuya experiencia de la vida no concuerda con la historia que cuentan los datos. Esta brecha es peligrosa porque los ciudadanos acaban por creer que se les está engañando y no hay nada más destructivo para la democracia.

En todo el mundo, la gente cree que se les está mintiendo, que las cifras son falsas, que se están manipulando...Y existen buenas razones para que se sientan de este modo, pues, durante años, se ha dicho a personas cuyas vidas eran cada vez más difíciles que su nivel de vida estaba creciendo. ¿Cómo no iban a sentirse engañadas?

960 ASSIEGO, V. y UBRICH, T., *Iluminando el futuro. Invertir en educación es luchar contra la pobreza infantil*, SAVE THE CHILDREN, marzo de 2015, p.35.

Se puede continuar sin pagar el verdadero precio de la escasez y el riesgo durante mucho tiempo mientras creemos lo contrario, pero más pronto que tarde hay que pagar el precio real. Aunque entonces la factura es mucho más abultada, ya que los comportamientos basados en esos cálculos económicos erróneos han empeorado la escasez y el riesgo.

El mundo de mañana no será el mismo que el de antes de la crisis, ya que se han abierto grietas en las mentalidades establecidas que no se podrá cerrar.

El mundo de mañana no será el mismo porque en todas partes las ideas están cambiando y seguirán haciéndolo.

Existen injusticias, indecencias y locuras que en el futuro ya no serán tolerables y no serán toleradas.

Nos encontramos en un periodo de la historia en el que los políticos no pueden limitarse a la gestión, a poner orden en la situación económica actual y a contribuir al cambio.

Deben instigar al cambio, acelerarlo y determinar sus objetivos. La política es un proyecto colectivo, la voluntad humana enfrentada a todo tipo de determinismos y fatalismos. Es nuestra libertad para escoger conjuntamente nuestro destino.

La situación es urgente.

Nuestras certezas se tambalean y nuestra manera tradicional de pensar ha mostrado su impotencia. Nos hallamos en una de esas épocas en las que hay que reconstruirlo y reinventarlo todo. Nos hallamos en una época en la que la cuestión central de la política es qué modelo de desarrollo, qué modelo de sociedad y de civilización queremos para vivir y para transmitir a nuestros hijos.

Si no damos valor en nuestras cuentas a la calidad de los servicios públicos; si seguimos limitados a un índice de progreso económico que solo incluye lo que se crea y no lo que se destruye; si solo nos fijamos en el producto interior bruto, que sube cuando se ha producido un terremoto, un incendio o una catástrofe ecológica; si no deducimos de aquello que producimos lo que consumimos durante la producción; si no incluimos aquello que tomamos prestado al futuro; si no tenemos en cuenta hasta qué punto la innovación acelera la depreciación del capital, ¿ cómo esperamos entender qué estamos haciendo realmente y hacer frente a nuestras responsabilidades?

El tipo de civilización que estamos construyendo depende del modo en el que hacemos nuestras cuentas, simplemente porque éstas cambian el valor que damos a las cosas. Y no solo hablo de valor de mercado⁹⁶¹”.

961 STIGLITZ, Joseph E., SEN, Amartya, FITOUSSI, Jean-Paul. *Medir nuestras vidas. Las limitaciones del PIB como indicador de progreso*. RBA Actualidad, Barcelona, 2013, pp.10-17.

Conclusions

After the presentation of our research work, we are going to highlight the main conclusions:

1. Every State is obliged, by ratifying a Human Rights treaty, to adopt the *general measures of application*. And these measures do not include only the legislative reforms, administrative or judicial measures needed. From the evolutionary interpretation of Human Rights treaties, it comes that adequate, appropriate and necessary financial measures are legally binding with the same intensity.
2. The financial obligations of States in the Human Rights matter constitute instrumental obligations since they are an instrument through which the content of treaties becomes a reality. They can also be considered as obligations correlative to rights, as is the obligation not to discriminate in the use of rights. They should not, therefore, be considered as a singular or independent obligation, but should be considered together with the rights recognized by the treaties.
3. The public budget, in its two aspects of revenue and public expenditure, is the document that gives economic feasibility to Human Rights. The traditional study of economic issues and Human Rights separately, as if they were two compartments, needs to be revised, since both aspects of reality are constantly related. It has been demonstrated that, in practice, one of the causes for which rights do not advance is because the States have not given these rights priority when investing public money. And it is urgent to give visibility to the link between the rights and the financial measures of the States in the two aspects of the budget activity, because it is useless to raise money respecting the rights if afterwards through public spending it is not invested in them, or vice versa.
4. Rights must be reflected in the budget from the beginning. The respect, protection and effectiveness of Human Rights is not a conjunctural issue, it is a permanent obligation that can not be conditioned by the political situation.

5. When it comes to reconnecting Human Rights and the public budget, it should not fall into abstract guarantees, that is, consider that rights are absolute and have to be financed, no matter what; but neither in a fiscal reductionism, which supports the idea that economic costs can always be used as a valid reason to justify the lack of investment in Human Rights. In trying to complete the Human Rights guarantee framework with the financial measures that are required by the States, the reality of the rights and the financial situation must be addressed at the same time. And it will be obligation for the State everything that "can do".

6. In the study of the field of public revenue, it is not considered how fair or necessary it is to collect taxes. The State must comply with its financial obligations of Human Rights and, therefore, must have its own source of income. Except for very exceptional situations, the main one of these sources are taxes, which appear, in this sense, as necessary. Public income can and should be studied from a Human Rights perspective, given that the tax system is a valuable tool for the State to fulfill its obligations. But not only placing as an end to achieve the realization of rights, but also considering that the rules, principles and standards of Human Rights, should leave a mark on the entire collection process. Only in this way, the obligations of the States in the area of public revenue will be fulfilled, considering that Human Rights can be a legal limit to the tax authority. The State has a power to interfere in the patrimony and the life of people through the fiscal policy. And if the punitive right, which constitutes its second faculty of interference, is modulated by Human Rights, that tax authority must find its limits also in Human Rights.

7. Taxes have two types of relationships with the realization of Human Rights: an instrumental one, by serving as a tool to achieve the objective of the guarantee and protection of Human Rights; and other one that is foundational, since it is not collected just to collect but because resources are required to achieve the proposed goals. The tax system not only serves as a mechanism to collect resources that can be applied to targets that have been set by state policy, but it can also be a tool for social transformation that pursues its own objectives through collection.

8. And if we affirm that there is a connection between income and Human Rights, this means that the principles applicable to each of these fields of reality are applicable to the other and that their objectives must be mixed to go together in the same direction. Taxes do not only serve to raise, but also to generate greater equality and face discrimination, and can be a valid tool to generate greater participation and transparency in our society.

9. Tax justice can not be conditioned by the political situation of each moment, since the objectives with respect to Human Rights must always be the same and the choice of one or another tax system can determine the reality of rights. At the same time, tax decisions affect the day to day of the citizen, but not in the same way, since those in a situation of greater vulnerability will be more affected. A Human Rights perspective allows analyzing taxes from another point of view, detecting the real impact of fiscal policy on people's lives.

10. From a Human Rights perspective, the tax system should prioritize direct taxes, which are progressive and measure the economic capacity of the subject, avoiding the resource to indirect taxation that affects equally, without paying attention to those who have less and those who have more. At the same time, the tax structure should be revised to resolve if the way to pay some taxes is affecting specific sectors of the population.

11. However, the most common tax policy of the States during the economic crisis has been to apply indirect taxes. But its regressive effects could be controlled in two ways: firstly, through the fair choice of the goods to be taxed and the type - also the reduced or the exempt - and focusing the exemption on people and not on products, identifying the target population and then exempt it from payment if the consumed goods or used services are considered to be of social interest; Secondly, the limited redistributive potential of the indirect tax could be extended if it is connected to public spending and the latter compensates for its effects, preventing it from becoming confiscatory. If justice were strengthened in public spending, generalizing the payment of the tax would increase the available resources and avoid differentiated treatment.

12. The idea of tax benefits is controversial because it often fails to reach the target population and because it is considered that its only effect on society is to allow the situations over which it acts to last over time. In any case, if they want to be used, they must be graduated and quantifying them in response to the economic capacity of the taxpayer, and combining them with public expenditure measures, since not all citizens are taxpayers. At the same time, the exempt minimum should not be a necessary legal regulation in a social and democratic State of Law in which no one should be deprived of what he or she needs to at least "survive". And we should not talk about the obligation of non-confiscation. However, until it has been reached the guarantee that the State can provide the necessary means to live with dignity to every citizen, the minimum exempt and the principle of non-confiscation should be maintained.

13. The way in which a State finances its activities is directly related to how it relates to its own society. The imposition allows a State to be more transparent and participatory if it is articulated so that the whole process is known and understood by the citizen, reinforcing social ties and the co-responsibility. But in order to fulfill this function, adequate training and information should be needed. We are not talking about the need of the citizens to decide the taxes to pay. But the citizen must know in advance how it is collected, based on what objectives and what impact its application will have. And it would be convenient to make citizen consultations.

14. Financial fraud deprives the State from resources that are necessary to finance its policies. And from a Human Rights perspective, the State is forced to adopt any measure that removes obstacles to the realization of Human Rights, and, therefore, to eliminate financial fraud. But not only that, but it will also be in breach of a fundamental rule for the implementation of the treaties, since if there is not a fight against tax fraud, there will be a infringement of the obligation to mobilize the maximum of available resources. Obligation that does not involve collecting without measure when there is economic or contributory capacity, but implies that the necessary is collected when it is possible to do so. More when the resources that financial fraud takes away, are treated to compensate with the demand for more indirect taxes that, in addition to falling on the population with lower purchasing power, do not measure the economic capacity of the taxpayer. Tax fraud is not a crime without victims and it is important to articulate

appropriate sanctions that graduate in response to the economic capacity of the subject and improve controls to give them effectiveness.

15. The duty to contribute must be understood as a duty of solidarity, in compliance with the one who owns more must pay more in compensation for the lower payment of the one who has less tax and economic capacity. Failure to respect this principle, which is also a principle of Human Rights, implies a violation of the rights to equality and non-discrimination, by making those who have less bear the most expenses of the State, receiving less and allowing those who do not pay can continue without paying.

16. Regarding to the Spanish State, a tax system that does not tax the one who owns it to the detriment of those who pay their taxes and avoid sanctions, in many cases contributing with what is essential for them to have a decent life. At the same time, a poorly jointed Tax Administration that can not control all the economic traffic, makes it possible for large fraudsters to defraud. And if certain financial engineering is inevitable, at least measures should be articulated to compensate for forcing the least willing to pay more taxes.

17. It is contradictory that some Human Rights can be considered as having no economic cost. All Human Rights have a cost. And they possess it in the same sense since the interdependence and indivisibility of Human Rights means that the measures adopted to carry out one of the generations of rights condition the realization of the rest. In fact, Human Rights also end up having a social cost if their economic cost is not met, and this can become a cost of exclusion difficult to save.

18. It is common to talk about the dependence of Human Rights on private resources. However, the great forgotten has been the study of the dependence of Human Rights on public resources. And it is essential to study it because if the realization of Human Rights is still a challenge, it is not because of political or legal issues, but because of a question of priorities when investing public resources. In this sense, we can speak of the dependence of rights on public resources, because not everyone can "pay" for the exercise of their rights. And for this, we can continue

to affirm that the place where one is born or lives determines the rights that can be applied. Because without budgetary reflection, there will be no rights.

19. The budget is the representation in economic resources of the goals of a State, and the inertial fixation of these goals must be avoided. This assertion does not mean that in every financial year the entire budget must necessarily change. But it does suppose that each financial year should be used as an opportunity to rethink the investments and their consequences. In addition, compliance with the financial obligations of States in the area of Human Rights, in the section of public expenditure, will not always imply an increase in the resources invested. In many situations, a more adequate or adjusted investment is sufficient. Public needs can not be determined based on available resources. Different thing will be that the State graduates or prioritizes the satisfaction of some or others according to the resources that it owns and that for it the budget must be used. However, any restrictions on investments must be adequately justified and have the compensation measures necessary to avoid the negative impact on Human Rights.

20. In the formulation of the budget, through its different phases, the citizen opinion should be incorporated, give clear and timely information on the progress or setbacks of the Budget of the previous financial year, and the regressivity or not of its investments. In order to achieve all that, it will be necessary to have disaggregated, accessible and complete data.

21. As a general rule, the budgets have a legal regulation in their formal content. Nevertheless, there is no mention of its material content and this makes it impossible to legally establish what it should necessarily invest in and should be included. A strategy such as safeguard expenses, would ensure that irrespective of the ruling political option, in each financial year at least a minimum was invested in each of the rights, which would give them sustainability.

22. In order to comply with their financial obligations, States must have investments that, based on the minimum content of rights, progressively and using the maximum available resources in a non-discriminatory manner, achieve their accomplishment. The responsibility of the State regarding the investment in the rights is not unique or exclusive, although it must be considered

the primary responsible. The obligation to respect, protect and give effect to the essential content of Human Rights should not be conditioned by the economic situation. However, the meaning of the essential content will be different: in a situation of economic bonanza it constitutes a point of departure, and in a situation of economic crisis it constitutes a minimum to be respected.

23. As long as there is corruption, Human Rights obligations can not be fulfilled. Unjustified deviations derived from corruption do not allow the State to fulfill its obligations and convert those resources into wasted ones. Corruption prevents adopting measures, it is discriminatory and regressive. The corruption detracts resources; diverts funds and reassigns them unequally; affects the democratic health and the state of Law; discourages foreign investment; distorts the adopted policies; and it damages the quality of investments. It is necessary to incorporate the social consequences in the fight against corruption, and take into account that situations in which Human Rights are not respected enable the corruption and vice versa.

24. Although States are free to choose how to implement Human Rights at the national level, this does not detract from their obligation to invest in rights nor does it suppose discretion to choose whether to carry them out or not. The margin of maneuver they have to choose the measures to adopt, does not allow them to choose as a result not to comply with their Human Rights obligations.

25. In the Spanish State, the budget could be used -following the parameters set out throughout the thesis- as an instrument to transform society and ensure that Spain complies with its financial obligations on Human Rights. However, the situation has been very different, since in response to the global crisis it has been decided to reduce and contain public spending through emergency procedures. With measures of short-term horizon, not supervised in their effects or results and without adopting any compensatory measure. As a result, the indexes of inequality and deterioration in the quality of life are at levels that demand effective action. Additionally, the constitutionalization of budgetary stability and the priority in the payment of the debt leave uncovered priority issues such as health or education, which would require investments reinforced by the same regulation. The Spanish State needs to question its investments,

adjusting to disaggregated data that reflect the reality and that associated with results to produce, take into account the future cost of not investing in the guarantee of Human Rights.

BIBLIOGRAFÍA

1. Obras Generales.

2. Monografías.

3. Trabajos en obras colectivas.

4. Artículos de revistas, publicaciones periódicas y Online.

5. Legislación:

5.1. Tratados.

5.2. Legislación nacional.

6. Actos de organizaciones internacionales.

7. Jurisprudencia

7.1. Jurisprudencia internacional.

7.2. Jurisprudencia nacional.

8. Otras publicaciones de apoyo.

1. Obras Generales:

ALBI, Emilio; CONTRERAS, Carlos; GONZÁLEZ-PÁRAMO, José M^a; ZUBIRI, Ignacio, *Teoría de la Hacienda Pública*, Editorial Ariel, Barcelona, 1992.

ÁLVAREZ LEDESMA, Mario. *Introducción al Derecho*, Mc Graw-Hill, 1ª edición, México, 1995.

ARRIOSA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Themis, 14º Edición, México, 1999.

AYALA Y GONZÁLEZ, Fernando. *Curso de Derecho Tributario*, Ediciones de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1983.

- BAYONA DE PEROGORDO, Juan José. *El derecho de los Gastos Públicos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- CASANOVAS, Oriol y RODRIGO, Ángel J. *Compendio de Derecho Internacional Público*, Tecnos, Madrid, 2016.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, Ed. Civitas, 4ª edición, Madrid, 1985.
- DÍEZ DE VELASCO, Manuel. *Instituciones de Derecho Internacional Público*, Tecnos, 19ª edición, Madrid, 2008.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, 2006.
- JARACH, D. *Curso Superior de Derecho Tributario*, L.P Cima, Buenos Aires, 1969.
- JUSTE RUIZ, J. *¿Derecho Internacional Público?* Nomos D.L, Valencia, 1986.
- JUSTE RUIZ, J.; CASTILLO DAUDÍ, M.; BOU FRANCH, V. *Lecciones de Derecho Internacional Público*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.
- LAGARES CALVO, Manuel J. (Coordinador), *Manual de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública - Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1995.
- MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos, 6ª edición, Madrid, 1995.
- MARTÍN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C. et.al, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 26ª edición, Madrid, 2015.
- MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso (Coord.). *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.
- MERINO ANTIGÜEDAD, José María. *Esquemas de Derecho Tributario*, Universidad de Deusto, Bilbao, 1993.
- PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Ed. Civitas, 5ª edición, Madrid, 1995.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero: un ensayo sobre los fundamentos teóricos del derecho financiero*, IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976.
- SAÍNZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero*, T. 1, vol. I, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1977.

SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de derecho Financiero*, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1979.

2. Monografías:

ACIJ, CESR, DeJusticia, CELS, FUNDAR, Grupo FARO, INESC, IBP. *Política fiscal y derechos humanos en las Américas. Movilizar recursos para garantizar los derechos. Informe temático*, Washington D.C, octubre de 2015.

ACKERLY, Brooke A. *Universal Human Rights in a World of Difference*, Cambridge University Press, Cambridge, 2016.

ACTION AID. *Tax Justice: the domestic perspective. A synthesis of studies of the tax systems in five developing countries*, Julio 2013. Disponible en: https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/publications/nds_report_-_final_version.pdf u.v. 10/10/2018.

AINSWORTH, R.T. “Digital Consumption Tax(A-CT)”, Documento de trabajo No.06-26, Cambridge, MA: Boston University School of Law, 2006 o del mismo autor “The Digital VAT (D-VAT)”, Documento de trabajo NO.06-22, Cambridge, MA: Boston University School of Law, 2006.

ALBI, Emilio; GONZÁLEZ-PÁRAMO, José Manuel; LÓPEZ CASANOVAS, Guillem, *Gestión Pública. Fundamentos. Técnicas y Casos*, Ariel Economía, Editorial Ariel, Barcelona, 1997.

ÁLVAREZ MARTÍN, Juan Antonio. *El control de los recursos públicos. Condición inevitable de la democracia real. Visión sistemática y analítica*. Fundación Asesores Locales, Málaga, 2012.

ANSUÁTEGI ROIG, Francisco J. “De los derechos y el Estado de Derecho. Aportaciones a una teoría jurídica de los derechos”, *Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho* n°47, Universidad Externado de Colombia, Colombia, septiembre de 2007.

ANTÓN, A.; HERNÁNDEZ, F. y LEVY, S. *The End of Informality in México? Fiscal Reform and Social Insurance*, IDB (Inter-American Development Bank), marzo de 2013.

ARANGUREN, José Luís. *Ética y política*, Guadarrama, Madrid, 1963.

ARARTEKO. *Los derechos sociales en tiempos de crisis*. II Jornadas de Ararteko sobre Políticas Públicas. Vitoria-Gasteiz, 2012.

ARBELOA CASTILLO, Emma. *El derecho a una buena administración: responsabilidad de los cargos públicos*. Tesis doctoral, Universidad Nacional a Distancia (UNED), Madrid, 2013.

- ASSIEGO, V. y UBRICH, T., *Iluminando el futuro. Invertir en educación es luchar contra la pobreza infantil*, SAVE THE CHILDREN, marzo de 2015.
- BANCO DE DESARROLLO DE AMÉRICA LATINA. *Finanzas Públicas para el Desarrollo: fortaleciendo la conexión entre ingresos y gastos*, Bogotá, Colombia, mayo 2012.
- CORTI, Horacio G. *Derecho Constitucional Presupuestario*, Lexis Nexis, Buenos Aires, Argentina, 2007.
- BANCO DE DESARROLLO DE AMÉRICA LATINA. *Finanzas públicas para el desarrollo: Fortaleciendo la conexión entre ingresos y gastos*, Bogotá (Colombia), mayo de 2012.
- BARREIX, A.; BÈS, M. y ROCA, J. *El IVA personalizado: aumentando la recaudación y compensando a los más pobres*, Euro social, Madrid, 2010.
- BAYONA DE PEROGORDO, Juan José. *El derecho de los gastos públicos*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991.
- BENEGAS, J.M. *El socialismo de lo pequeño*, Temas de Hoy, Madrid, 1997.
- BERLIRI, Luigi Vittorio. *El impuesto justo*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986.
- BIDART CAMPOS, Germán. *El orden socioeconómico en la constitución*, Sociedad anónima editora, Comercial, industrial y financiera, Buenos Aires (Argentina), 1999.
- BLYBERG, Ann; HOFBAUER, Helena. *Art.2 and Governments' Budgets*, febrero de 2014, en: <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Article-2-and-Governments-Budgets.pdf> u.v. 23/5/2017.
- BOLLO AROCENA, M.C. “La prohibición de confiscatoriedad como límite constitucional a la tributación” en *Principios Tributarios Constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domecq, México y Salamanca, 1992.
- BUERGENTHAL, Thomas. *International Human Rights in a nutshell*. West Publishing Company, St. Paul, Minnesota, 1988.
- BYUNG-CHUL, HAN. *La sociedad de la transparencia*, Herder, 2013.
- CAF, Banco de Desarrollo de América Latina. *Finanzas Públicas para el Desarrollo: Fortalecer la conexión entre ingresos y gastos*, Bogotá, mayo de 2012.
- CALVO ORTEGA, Rafael. *¿Hay un principio de Justicia Tributaria?* Civitas, Navarra, 2012.
- CAMACHO de los RÍOS, M. *Vectigalia. Contribución al estudio de los impuestos en Roma*, Universidad de Granada, 1995.

CANÇADO TRINDADE, Antônio A. *La interacción entre el Derecho Internacional y el Derecho Interno en la protección de los derechos humanos*. vLex, 2014.

CASTILLO LÓPEZ, José Manuel. *El fraude fiscal en España*. Comares, Granada, 1994.

CAPRARO, Chiara, *Impuestos a hombres y mujeres: Por qué el enfoque de género es crucial para un régimen fiscal justo*, Christian Aid-InspirAction, marzo de 2015.

CHAPARRO HERNÁNDEZ, Sergio Raúl. *Presupuesto, derechos humanos y control judicial. Una oportunidad para la convergencia entre constitucionalismo y hacienda pública*, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá (Colombia), 2014.

CORBACHO, Ana (Ed.). *Recaudar no basta. Los impuestos como instrumento de desarrollo*, Banco Interamericano de Desarrollo, 2012.

CORCUERA TORRES, Amable. *Los principios presupuestarios*. Universitat Oberta de Catalunya. Recurso on-line en: [https://www.exabyteinformatica.com/uoc/Administracio_i_direccio_dempreses/Actividad_financiera_y_gastos_publicos/Actividad_financiera_y_gastos_publicos_\(Modulo_1\).pdf](https://www.exabyteinformatica.com/uoc/Administracio_i_direccio_dempreses/Actividad_financiera_y_gastos_publicos/Actividad_financiera_y_gastos_publicos_(Modulo_1).pdf) u.v. 17/5/2017.

CORRY, Dan (Ed.) *Public Expenditure. Effective Management and Control*, Dryden Press, Londres, 1997.

CORTEN, Olivier (Ed.). *The Vienna Conventions on the Law of the Treaties. A Commentary*. Vol.I. Oxford University Press, New York, 2011.

CORTI, Horacio. *Derecho Constitucional Presupuestario*, Lexis Nexis, Buenos Aires, Argentina, 2007.

CORTI, Horacio G. *Ley de Presupuesto y Derechos Fundamentales: los fundamentos de un nuevo paradigma jurídico-financiero*. En: <http://www.forumjustica.com.br/wp-content/uploads/2015/08/Revista-Juridica-de-Buenos-Aires.pdf> u.v 19/6/17.

COSCIANI, C. *Ciencia de la Hacienda*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980.

DANTAS, Miguel Calmon. *Direito fundamental ao máximo existencial*, Tesis Doctoral, Doctorado en Derecho, Universidad Federal de Bahía, Salvador, Brasil, 2011 Disponible en: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/8703> u.v. 13/6/2017.

DE ALBUQUERQUE, Catarina. *Derechos hasta el final. Buenas prácticas en la realización de los derechos al agua y al saneamiento*, Lisboa, abril de 2012. Disponible en: https://www.ohchr.org/Documents/Issues/Water/BookonGoodPractices_sp.pdf u.v. 10/2/2019.

DE LA TORRE DÍAZ, Francisco. *¿Hacienda somos todos? Impuestos y fraude en España*, Debate, Barcelona, marzo de 2014.

- DE LUCA, Giovanni Batista. *Il príncipe cristiano pratico*, Roma, 1680.
- EINAUDI, Luigi. *Principios de Hacienda Pública*, Aguilar S.A, 4ª edición, Madrid, 1955.
- EINAUDI, Luigi. *Mitos y paradojas de la Justicia Tributaria*, Civitas, Madrid, 1971.
- ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. *Presupuesto del Estado y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981.
- FAO. *EasyPol-resources for policy making. A Human Right Obligations and Responsibilities PANTHER*, Policy Learning Programme, september 2009. Disponible en: http://www.fao.org/docs/up/easypol/772/rtf_panther_233en.pdf u.v. 3/7/2017.
- FASSBENDER, Bardo and PETERS, Anne (Eds.), *The Oxford handbook of the history of international law*, Oxford University Press, Oxford, 2012.
- FERNÁNDEZ GARCÍA, Tomás y BURGOS CABRESOS, Manuel (Coord.). *Globalización y Políticas Sociales en el Perú y España*, Asociación Pariñas, Piura (Perú), junio 2000.
- Fondo Monetario Internacional. *Código Revisado de Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal*, 2007. Disponible en: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/spa/manuals.pdf> u.v. 27/6/17.
- FREDMAN, Sandra. *Human rights transformed. Positive rights and positive duties*, Oxford University Press, New York, 2008.
- FUNDACIÓN FOESSA. *Precariedad y Cohesión Social. Análisis y Perspectivas 2014*, febrero 2014.
- FUNDACIÓN MODERNIZACIÓN DE ESPAÑA. *Los Presupuestos del Estado: Transparencia y Democracia*, Madrid, 2003.
- FUNDAR, GESOC, Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales México. *Políticas Públicas y Presupuestos con Perspectiva de Derechos Humanos. Manual operativo para servidores y servidoras públicos*, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos (OACNUDH), México, 2010.
- FUNDAR. *Las Cuentas de la Dignidad: una guía para utilizar el análisis de presupuestos en la promoción de los derechos humanos*, México, septiembre 2005.
- FUNDAR. *Dignity Counts: A guide to using Budget analysis to advance Human Rights*, International Budget Project and the International Human Rights Internship Program, 2004.
- GALLEGO PERAGÓN, José Manuel. *Los principios materiales de justicia tributaria*, Comares, Granada, 2003.

GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributo y sus clases (una visión desde la perspectiva constitucional española)*, presentado en el II Congreso Internacional de Derecho Tributario, Tribunal Administrativo Tributario de Panamá, 26 al 28 de junio de 2013.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1999.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Reflexiones sobre la ley y los principios generales del Derecho*, Civitas, Madrid, 1984.

GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000.

GARCÍA ROCA, Javier y SANTOLAYA, Pablo (coords.), *La Europa de los derechos: El Convenio Europeo de Derechos Humanos*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2009.

GARZA SERVANDO, J. *Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Cultura, México, 1949.

GIANINNI, Achille Donato, *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, Utet, Torino, 1956.

GONZÁLEZ-BLANCH ROCA, Francisco. *La gestión del Presupuesto del Estado*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2000.

GÓMEZ GALLARDO, Perla (Coord.). *Instituciones Jurídicas e institucionalismo jurídico. Aproximaciones temáticas*, TEMIS, Bogotá (Colombia), 2014.

GROWN, Caren. *What Gender Equality Advocates Should Know about Taxation*, AWID Tax Paper, 2005.

GROWN, Caren; VALODIA, Imraan. *Taxation and Gender Equality*, Routledge, 2010.

GRUPO FARO. *¿Cómo observar los derechos humanos en el presupuesto? Manual ciudadano*, 2013. En: <https://www.grupofaro.org/content/%C2%BFc%C3%B3mo-observamos-los-derechos-humanos-en-el-presupuesto> u.v. 23/5/2017.

HART, H.L.A, *El concepto de Derecho*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, 2ª edición.

HEALD, David. *Surmounting Obstacles to Fiscal Transparency*, Disponible en: <http://www.fiscaltransparency.net/resourcefiles/files/20150702107.pdf> u.v. 22/6/17.

HOBBS, Thomas. *Del Leviatán de Hobbes*, Publicaciones Cruz O.S.A, 1999.

HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. W.W.Norton & Company. New York, 2000.

HUI, Neha. *Gender Implications of Tax Policies*, CBGA, 2013.

IHRIP, IBP, ACIJ, FUNDAR et al. GUIDES & TRAINING MATERIALS: *Article 2 and Governments' Budget Handbook*. Disponible en: <https://www.internationalbudget.org/publications/escrarticle2/> u.v. 10/02/2019.

INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP. *El poder de simplificar las cosas: una guía del Gobierno para desarrollar Presupuestos Ciudadanos*, febrero 2012. Disponible en: <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Citizen-Budget-Guide-Spanish.pdf> u.v. 26/6/17.

JUNTA DE ANDALUCÍA. Unidad de Igualdad y Género. *Presupuestos Públicos con Perspectiva de Género*, Instituto Andaluz de la Mujer, 2003.

KELSEN, H. *Esencia y valor de la democracia*. Guadarrama-Labor, Barcelona, 1977.

KELSEN, H. *Teoría general del Estado y del Derecho*, Universidad Autónoma de México, México, 1979.

LARENZ, KARL. *Derecho justo. Fundamento de la ética jurídica*, Civitas, Madrid, 1985.

LASARTE ÁLVAREZ, J. *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993.

LIGUORI, R. *Elementi di Scienza delle finanze e di Diritto finanziario*, Ed. Jovene Nápoles, 1960.

LLATZER ELISABETH, *La integración del Presupuesto con enfoque de género y el Presupuesto basado en el rendimiento / resultados*, Bilbao, junio 2008.

LOBATO GÓMEZ, J.M. *Contribución al estudio de la distinción entre obligaciones de medios y obligaciones de resultado*. Anuario de Derecho Civil, 1992.

LONDA, César. *Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional*, Palestra, Lima, abril 2005.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *La no confiscatoriedad en la Imposición sobre el Consumo*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2006.

MANINI CHONG, Jorge. *Derechos Humanos y Tributación*, Relatoría Nacional del Perú. XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Bahía-Brasil (03/08 Diciembre del 2000), Lima, 2000.

MARÍN, Miquel (Dir.) *Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo*, FAES (Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales), Madrid, 2013.

MARTÍN DELGADO, J.M. *El control constitucional del principio de capacidad económica. El Tribunal Constitucional*, vol. II, I.E.F, Madrid, 1972.

MARTIN, Isaac William; MEHROTRA, Ajay; PRASAD, Monica (Eds.). *The new fiscal sociology: taxation in comparative and historical perspective*, Cambridge University Press, septiembre de 2009.

MEF, MIMP, MIDIS, MCLCP, UNICEF. *Gasto Público en las Niñas, Niños y Adolescentes en el Perú. Metodología y seguimiento*. Lima (Perú), septiembre 2014.

MENDOZA R., Rodolfo. *El ABC de la inversión en la infancia*, EQUIDAD, Perú, junio de 2015.

MERINO ANTIGÜEDAD, José María. *Maestro, ¿es lícito pagar tributos al César?* Dykinson, Madrid, 2002.

MORENO, Luis (Coord.) *ABC de la Justicia Tributaria*, Arte Perú S.A.C, Lima-Perú, noviembre de 2015.

MUJICA PETIT, Javier. *Ser mejores para hacerlo mejor. Manual de introducción a la programación de políticas públicas desde un enfoque de Derechos Humanos*, Equidad, Lima, julio 2010.

MURPHY, Richard. *The Joy of Tax. How a fair tax system can create a better society*, Transworld Publishers, Londres, 2015.

NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto. *Teoría y dogmática de los derechos fundamentales*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México D.F., 2003.

NOLAN, Aoife (Ed.) *Economic and Social Rights after the Global Financial Crisis*, Cambridge University Press, Cambridge, 2014.

NORTON, Andy; ELSON, Diane. *What's behind the budget? Politics, rights and accountability in the budget process*, Overseas Development Institute, junio de 2002.

NUSSBAUM, Martha y SEN, Amartya (Comp.) *La calidad de vida*, Fondo de Cultura Económica, México, 2002.

OBERTHÜR, Sebastian. *Towards a 2015 Paris Agreement: Obligations of Result, Obligations of Conduct- or Both?* International Workshop on “Legal Aspects of the Paris Climate Change Agreement”, Brussels, 21 abril 2015.

OCDE, *Manual de información, consultas y participación pública en la formulación de políticas*. <http://www.upv.es/contenidos/CAMUNISO/info/U0534691.pdf> u.v. 26/6/17.

OFICINA DEL ALTO COMISIONADO DE NACIONES UNIDAS EN DERECHOS HUMANOS. *Indicadores de Derechos Humanos. Guía para la medición y la aplicación.* Disponible en: https://www.ohchr.org/Documents/Publications/Human_rights_indicators_sp.pdf u.v. 10/2/2019.

OLIVEIRA, Marcelo. (Instituto de Justicia Fiscal de Brasil) *ABC de la Justicia Tributaria*, Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe, Lima (Perú), noviembre de 2015.

Orçamento Federal ao Alcance de Todos: Projeto de Lei Orçamentaria Anual. PLOA 2014 Ministerio de Planejamento, Orçamento e Gestão, Brasília, 2013. Brasil. http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamento-cidadao/ofat/revista_ofat_2014_web.pdf u.v. 26/6/17.

ORÓN MORATAL, Germán. *La configuración constitucional del gasto público*, Tecnos, temas claves de la Constitución española, Madrid, 1995.

ORTIZ DÍAZ, José. *La libertad de enseñanza*, Universidad de Málaga, Málaga, 1980.

PABLO ESCOBAR, Laura de; VALIÑO CASTRO, Amelia. *Economía del Gasto Público. Control y Evaluación*, Civitas, 2000.

PAREDES G., Fabricio. *Presupuestos Públicos. Aspectos teóricos y prácticos*, Universidad de los Andes, Vicerrectorado Académico, CODEPRE, 1 de enero de 2006.

PASCUAL GARCÍA, J. *El procedimiento de ejecución del gasto público*, Instituto nacional de Administración Pública, Madrid, 1984.

PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.

PIKETTY, Thomas. *El capital en el siglo XXI*, Intrínseca, Río de Janeiro, 2014.

PITTEN VELLOSO, Andrei. *El principio de igualdad tributaria: de la teoría de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición*, Juruá, Lisboa, 2010.

PONCE SOLÉ, Julián. *El derecho y la (ir) reversibilidad limitada de los derechos sociales de los ciudadanos. Las líneas rojas constitucionales a los recortes y la sostenibilidad social*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2013.

PUVIANI, Amilcare. *Teoría de la ilusión financiera*, Obras Básicas de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1981.

RAMKUMAR, Vivek, *Nuestro dinero, nuestra responsabilidad: guía ciudadana para la vigilancia del gasto público*, International Budget Partnership. Disponible en:

<http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Our-Money-Our-Responsibility-A-Citizens-Guide-to-Monitoring-Government-Expenditures-Spanish.pdf> u.v. 26/6/17.

RAMKUMAR, Vivek y SHAPIRO, Isaac (Eds.) *Guía para la Transparencia en los Documentos Presupuestarios del Gobierno: ¿Por qué son importantes y qué deben incluir?*, International Budget Partnership. <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Guide-to-Transparency-in-Government-Budget-Reports-Why-are-Budget-Reports-Important-and-What-Should-They-Include-Spanish.pdf> u.v. 27/6/17.

RAWLS, John. *Teoría de la justicia*, The Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge, 1971, traducción de María Dolores González.

REINIKKA, R. y SVENSSON, J., *Assessing Frontline Service Delivery*, Banco Mundial, Washington D.C., 2002 o del mismo autor, *Subregional Course on Public Expenditure Tracking Surveys in Education*, Accra (Ghana), 22-26 de mayo de 2006. <http://www.unesco.org/iiep/eng/focus/etico/pdfs/ghana.pdf> u.v. 27/6/17.

RIGHTINGFINANCE. *Los derechos civiles y políticos en política tributaria*, Alianza Global por la Justicia Fiscal, 2016.

ROMERO GARCÍA, Felipe. *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, Cádiz, 2005.

SANZ GÓMEZ, Rafael J. *La lucha de los Estados contra la Elusión Fiscal en el contexto de la UE*, Civitas, Navarra, 2012.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos de Madrid, Madrid, 1975.

SARTORI, Giovanni. *Homo videns, la sociedad teledirigida*. Traducido por Ana Díaz Soler, Taurus, Madrid, 1998.

SAÍZ ARNAIZ, Alejandro. *La apertura del derecho interno al derecho internacional y europeo de los derechos humanos. El art.10.2 de la CE*. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999.

SÁNCHEZ REVENGA, Jaime. *Manual de Presupuestos y Gestión Financiera del Sector Público*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

SÁNCHEZ GIL, Rubén. *El principio de proporcionalidad*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México D.F., 2007.

SEPÚLVEDA, M.Magdalena. *The Nature of the Obligations under the International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights*. Intersentia, Utrecht, 2003.

SHAPIRO, Isaac (Ed.) *Guía ciudadana para el Trabajo Presupuestario*, Proyecto Internacional de Presupuesto. Disponible en: http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Guide_to_Budget_Work_spanish1.pdf u.v. 26/6/17.

SHULTZ, JIM, *PROMESAS QUE CUMPLIR. El presupuesto público como herramienta para promover los derechos económicos, sociales y culturales*, Centro para la Democracia, Cochamba (Bolivia), enero de 2002.

SKOGLY, Sigrun I. *The Human Rights Obligations of the World Bank and the International Monetary Fund*, Cavendish Publishing, Londres, 2001.

SMITH, David D. *Living with the Leviathan. Public Spending, Taxes and Economic Performance*, The Institute for Economic Affairs, Londres, 2006.

SMITH, Adam. *The Wealth of Nations*, Oxford University Press, 1998.

SOLER ROIG, María Teresa. *Las decisiones presupuestarias en su dimensión jurídica vigente*, Tesis doctoral (inédita), Universitat de València, València, 1977.

STIGLITZ, Joseph, *La Economía del Sector Público*, Antoni Bosch, Editor, Barcelona, 1988.

STIGLITZ, Joseph E., SEN, Amartya, FITOUSSI, Jean-Paul. *Medir nuestras vidas. Las limitaciones del PIB como indicador de progreso*, RBA Actualidad, Barcelona, 2013.

SUAY RINCÓN, J. *El principio de igualdad en la justicia constitucional*. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1985.

TANZIO, Vito; SCHUKNECHT, Ludger. *Public Spending in the 20th Century. A Global Perspective*, Cambridge University Press, United States of America, 2000.

TOMÁS VILLAROYA, J. *Breve historia del constitucionalismo español*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1989.

TOSCANO ORTEGA, Juan Antonio. *Límites constitucionales al contenido material de las leyes de presupuestos del Estado*. Tesis doctoral, Universidad Pompeu Fabra, Barcelona, septiembre de 2002.

TRACHMAN, Joel P. *The future of international law global government*, ASIL studies in international legal theory, Cambridge University Press, New York, 2013.

TRUJILLO ALFARO, Jorge Luis. *Presupuesto. Una aproximación desde el Gasto Público y la Planeación*, Editorial Universidad del Rosario, Colección Textos de Jurisprudencia, Bogotá (Colombia), 2007.

TUBARO, Lorena. *Una visión del Presupuesto por Programas y el Presupuesto por Resultados. Caso Plan Sumar en la provincia de Buenos Aires, como ejemplo de modelo basado en financiamiento por resultados*, trabajo de especialización, Facultad de Ciencias Económicas

de la Universidad Nacional de la Plata, Buenos Aires (Argentina), 2012. Disponible en línea: http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/34176/Documento_completo.%20Una%20visi%C3%B3n%20del%20Presupuesto%20por%20Programas%20y%20el%20Presupuesto%20por%20Res.pdf?sequence=1 u.v. 9/5/2017.

SAVE THE CHILDREN SUECIA, *Recursos para los derechos del niño- Responsabilidad de los Estados. Recomendaciones*, Día de Debate General del Comité de los Derechos del Niño, 21 septiembre 2007.

SCHULTZ, Jim. *Promesas que cumplir. El Presupuesto Público como herramienta para promover los derechos económicos, sociales y culturales*, Fundación Ford, Fundar, Cuernavaca (México), enero 2002.

UNICEF-Comité Español, *La infancia en España 2014. El valor social de los niños: hacia un Pacto de Estado por la Infancia*, junio 2014. Disponible en: http://www.unicef.es/sites/www.unicef.es/files/infancia-espana/unicef_informe_la_infancia_en_espana_2014.pdf (u.v. 7/10/2015).

UNICEF. Policy, Advocacy and Knowledge Management, Division of Policy and Practice. *Inclusive Crises, Exclusive Recoveries, and Policies to Prevent a Double Whammy for the Poor*, Nueva York, mayo 2010.

U.S. Securities and Exchange Commission. *A Plain English Handbook. How to create clear SEC disclosure documents*, Washington D.C, agosto 1998. <https://www.sec.gov/pdf/handbook.pdf> u.v. 26/6/17.

VÁSQUEZ HUAMÁN, Enrique (Ed.). *Inversión Social: indicadores, bases de datos e iniciativas*, Universidad del Pacífico, Lima, noviembre de 2012.

VÁSQUEZ HUAMÁN, Enrique. *El Perú de los pobres no visibles para el Estado: la inclusión social pendiente a julio de 2012*. CIUP, Lima, julio 2012.

VÁSQUEZ HUAMÁN, Enrique y MONGE Z., Álvaro. *Inversión necesaria para una educación adecuada de niñas y adolescentes en el Perú*, Movimiento Manuela Ramos, CIUP, Lima, febrero 2009.

VÁSQUEZ HUAMÁN, Enrique. *La brecha entre el discurso y la gestión a favor de los más pobres: un balance los primeros meses del segundo gobierno de Alan García*, CIUP, Save the Children Suecia, Lima, junio 2007.

VÁSQUEZ HUAMÁN, Enrique. *Manual global por la infancia. Cómo medir indicadores socioeconómicos y el gasto público social focalizado en niñas y niños de países en desarrollo*, CIUP, Save the Children Suecia, Lima, septiembre 2005.

VÁSQUEZ HUAMÁN, Enrique. *¿Cómo estamos invirtiendo en nuestros niños y niñas? Sistema de visualización de los niños y niñas en los presupuestos públicos*, Save the Children Suecia, Lima, 2003.

VÁSQUEZ HUAMÁN, Enrique (Ed.) *Impacto de la inversión social en el Perú*, International Development Research Centre, CIUP, Lima, julio 2000.

VÁSQUEZ HUAMÁN, Enrique (Ed.) *¿Cómo reducir la pobreza y la inequidad en América Latina? Programa Latinoamericano de Políticas Sociales*, PLPS, Lima, octubre 1999.

VIVES, María Luisa. *Educación Tributaria: un enfoque integral*, Ad Hoc, Buenos Aires, noviembre 2005.

VV.AA. *¿Derechos o Privilegios? El compromiso fiscal con la salud, la educación y la alimentación en Guatemala*. CESR/ICEFI, Madrid, 2009.

VV.AA. *Presupuestar para promover el derecho a la alimentación. “Del plato a la boca...”*, ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LA ALIMENTACIÓN Y LA AGRICULTURA (FAO), Roma, 2014.

WEIWEI, Li. *Equality and Non-Discrimination under International Human Rights Law*. Norwegian Centre for Human Rights, University of Oslo, Norway, 2004.

3. Trabajos en obras colectivas:

AJA, Eliseo y GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus. “Conclusiones generales” en AJA, Eliseo (Ed.) *Las tensiones entre el Tribunal Constitucional y el legislador en la Europa actual*, Ariel, Barcelona, 1998, pp.258-291.

BANCO DE DESARROLLO DE AMÉRICA LATINA. “Impuestos y buen gobierno: empoderamiento y reciprocidad” en del mismo autor *Finanzas públicas para el desarrollo: Fortaleciendo la conexión entre ingresos y gastos*, Bogotá, mayo de 2012, pp-193-228. Disponible en: <https://www.caf.com/media/4249/RED2012.pdf> u.v. 10/12/2018.

BRADÃO ALVES DE CASTRO, Katrina. “Direitos Sociais: Vetor fundamental do orçamento contemporâneo” en DOMINGUES, José Marcos (organizador) *Direito Financeiro e Políticas Públicas*, GZ editora, Río de Janeiro, Brasil, 2015, pp.231-255.

CARDONA LLORENS, Jorge. “Los conflictos entre normas internacionales del mismo rango: a la búsqueda de criterios de solución” en RODRIGO, Ángel J y GARCÍA, Caterina (Eds.) *Unidad y pluralismo en el derecho internacional público y en la comunidad internacional. Coloquio en homenaje a Oriol Casanovas*, Tecnos, Madrid, 2011, pp.375-391.

CARMONA CUENCA, Encarna. “La prohibición de discriminación (art.14 CEDH y Protocolo 12)” en GARCÍA ROCA, Javier y SANTOLAYA, Pablo (coord.) *La Europa de los Derechos. El Convenio Europeo de Derechos Humanos*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2009, pp.737-765.

DEUTSCH, K.W. “The probability of International Law” en DEUTSCH, K.W. y HOFFMANN, S. *The relevance of international law: essays in honour of Leo Gross*. Cambridge, Mass. 1968, pp.48-57.

DOMINGUES, José Marcos. “A atividade financeira do estado e as políticas públicas para os Direitos Humanos” en del mismo autor *Direito Financeiro e Políticas Públicas*, GZ editora, Río de Janeiro, Brasil, 2015, pp.29-66.

DUPUY, Pierre-Marie. “Droit déclaratoire et droit programmatore: de la coutume sauvage à la ‘soft law’” en Société française pour le Droit international, *L’élaboration du droit international public, Colloque de Toulouse*. Leiden, Sijthof, 1975, pp-132-148.

HEALD, David.” Varieties of transparency” en HOOD, Christopher y HEALD, David (Eds.) *Transparency: The Key to Better Governance?* Oxford University Press, Oxford, 2006, pp.25-43. Disponible en: <http://www.davidheald.com/publications/Healdvarieties.pdf> u.v. 22/6/17.

KHAGRAM, Sanjeev; RIENZO, Paolo y FUNG, Archon. “Overview and Synthesis: The Political Economy of Fiscal Transparency, Participations and Accountability around the world” en KHAGRAM, S; FUNG, A y RENZIO, P. (Eds.), *Open Budgets: The Political Economy of Transparency, Participation, and Accountability*, DC: Brookings Institution Press, Washington, pp.1-50.

MOKATE, Karen. “Eficacia, eficiencia, equidad y sostenibilidad. ¿Qué queremos decir?” en BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO, INDES. *Diseño y gerencia de políticas y programas sociales*, junio 1999, pp.1-37. Disponible en: https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/9/37779/gover_2006_03_eficacia_eficiencia.pdf u.v. 10/12/2018.

ORÓN MORATAL, Germán. “Derecho Financiero y financiación de las necesidades fundamentales: perspectiva española” en DOMINGUES, José Marcos (Organizador) *Direito Financeiro e Políticas Públicas*, GZ editora, Río de Janeiro, Brasil, 2015, pp.1-28.

PÉREZ ROYO, F. “La financiación de los servicios públicos. Principios constitucionales sobre el gasto público” en VVAA. *Gobierno y Administración en la Constitución*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988, pp.125-141.

PINHO VIEIRA, Artur Alves. “O orçamento como instituto concretizador dos direitos fundamentais sociais” en DOMINGUES, José Marcos (organizador) *Direito Financeiro e Políticas Públicas*, GZ editora, Río de Janeiro, Brasil, 2015, pp.153-173.

REVENGA SÁNCHEZ, M. “Sobre los derechos sociales y su inconsistente estatuto constitucional” en BERNUZ BENÉITEZ y CALVO GARCÍA (Eds.) *La eficacia de los derechos sociales*, HURI-AGE, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014, pp.73-88.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. “Gasto público, Estado Social y Estabilidad Presupuestaria en XVIII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público. Contabilidad, Transparencia y Responsabilidades Públicas, IGAE 140 años, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, febrero de 2014, pp.147-169.

RUBIO LLORENTE, F. “Igualdad en la aplicación de la ley” en VV.AA. *El Principio de Igualdad*, Dykinson, Madrid, 2000, pp.47-58.

SAÍNZ MORENO, F. “Seguridad jurídica”, Enciclopedia Jurídica Básica, Civitas, Madrid, 1999, p.6108.

SAIZ ARNAIZ, Ignacio. “Resourcing Rights: Combating Tax Injustice from a Human Rights Perspective” en NOLAN, Aoife et.al (Ed.). *Human Rights and Public Finance. Budgets and the Promotion of Economic and Social Rights*. Hart Publishing, Oxford and Portland, Oregon, 2013, pp.77-104.

4. Artículos en revistas, publicaciones periódicas y Online:

ALEJANDRO VALENCIA, Mario; DAZA GAMBA, Enrique y RIVERA, Sneyder. “Una estructura tributaria inequitativa”, *Revista Deslinde*, nº51, octubre/noviembre 2012, pp.20 y ss.

ALLINGHAM, M.G. “Income tax evasion: a theoretical analysis”, *Journal of Public Economics*, nº1, 1972, pp.323-338. Disponible en: <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf> u.v. 10/2/2019.

ALONSO BAUTISTA, Jairo. *Los beneficios tributarios en el Impuesto de Renta: análisis de sus determinantes técnicos y su impacto fiscal*, Red por la Justicia Tributaria en Colombia. Disponible en: <https://www.justiciatributaria.co/wp-content/uploads/2014/10/DOCUMENTO-FINAL-ANALISIS-BENEFICIOS-TRIBUTARIOS-IMPUESTO-DE-RENTA.pdf> u.v. 10/2/2019.

ALSTON, P. “The United Nations specialized agencies and the implementation of the International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights”, *Columbia Journal of Transnational Law*, 18, 1979, pp.79-118.

ATALIBA, G. “Seguridad jurídica”, *REDF*, nº59, 1988, pp.333-348.

AYLLÓN MANSO, José Luís. *La importancia de la información económico financiera en las Administraciones Públicas en el marco de la Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno*, Intervención General de la Administración del Estado, Madrid, 17 de febrero de 2014. Disponible en: <http://www.pap.hacienda.gob.es/sitios/140aniversario/Documents/CONFERENCIAInformacionEconomicaAAPPLeYTransparencia.pdf> u.v. 10/12/2018.

BAKER, Phillip. “Taxation and Human Rights”, *GITC Review*, 2001, pp.1-14.

BAYONA DE PEROGORDO, José Juan. “Notas para la construcción de un Derecho de los Gastos Públicos” en *Presupuesto y Gasto Público*, nº2, 1999, pp.65 y ss.

BLANCO PÉREZ-RUBIO, Lourdes. “Obligaciones de medios y obligaciones de resultado: ¿tiene relevancia jurídica su distinción?”, *Cuadernos de Derecho Transnacional*, octubre de 2014, vol.6, nº2, pp.50-74.

CABALLERO SÁNCHEZ, R. y GARCÍA DE CASTRO, M. “La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº206, 1990, pp.339-366.

CARDONA LLORENS, Jorge. “Hacia la configuración de un <<sistema>> de protección de los derechos humanos de las Naciones Unidas” en *Cursos de derecho internacional y relaciones internacionales de Vitoria-Gasteiz/Vitoria-Gasteizko nazioarteko zuzenbide eta nazioarteko herremanen ikastaroak*, Nº. 1, 2015, Universidad del País Vasco, pp.135-172.

CARMONA CONTRERAS, A. “Decreto-ley y financiación de las Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm.52, 1998, pp.111-136.

CASADO OLLERO, G. “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, ISSN 0484-6885, Vol. 41, Nº 213, 1991, págs. 455-512.

CASADO OLLERO, G. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)”, *R.E.D.F.*, nº32, Madrid, 1981, pp. 541-574.

CEET. *La infancia en los presupuestos. Estimación de la inversión en políticas relacionadas con la infancia en España y su evolución entre 2007 y 2013*, Cuadernos para el debate nº4 UNICEF, Huygens Editorial, febrero 2015, pp.1-28. Disponible en: <https://tomillo.org/wp-content/uploads/2017/09/la-infancia-en-los-presupuestos.pdf> u.v. 10/12/2018.

Centre for Economic and Social Rights. *SPAIN: Visualizing Rights: A Snapshot of Relevant Statistics on Spain, Fact Sheet nº14*, January 2015, pp.1-8. Disponible en: <http://www.cesr.org/spain-austerity-driving-poverty-inequality-human-rights-deterioration> u.v. 10/12/2018.

CHECA GONZÁLEZ, C. “Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *R.E.D.F.*, nº40, 1983, pp.505-516.

COLMEGNA, Pablo Damián. “Impacto de las normas de soft law en el desarrollo del Derecho Internacional de los Derechos Humanos” en *Revista Electrónica del Instituto de Investigaciones “Ambrosio L. Gioja”*. Año VI, Número 8, 212, pp.27-47.

COROLARIO, Mario. *El impacto negativo de la corrupción en el goce de los derechos humanos. Perspectivas desde el Informe Final del Comité Asesor del Consejo de Derechos Humanos de Naciones Unidas*, Red Universitaria sobre Derechos Humanos y Democratización para América Latina, año 5, nº8, Buenos Aires, Argentina, febrero 2016.

CORTI, Horacio. “Crítica y defensa de la supremacía de la Constitución”, *La ley*, 1997-F, 6 de noviembre de 1997, pp.1033-1039.

DE VILLOTA, Paloma y FERRARI, Ignacio. “Aproximación al análisis de las figuras impositivas del sistema fiscal español desde una perspectiva de género”. *Instituto de la mujer (Serie Estudios n°80)*, Ministerio del Trabajo y Asuntos Sociales, 2003, pp.1-25.

DUPUY, Pierre-Marie. “Reviewing the Difficulties of Codification: On Ago’s Classification of Obligations of Means and Obligations of Result in Relation to State Responsibility”, *EJIL*, vol.10, n°2, 1999, pp.371-385.

ECONOMISTAS SIN FRONTERAS. Fiscalidad: Eficiencia y Equidad, *Dosieres EsF*, n°20, invierno de 2015, pp.1-42. Disponible en: <http://ecosfron.org/wp-content/uploads/Dossieres-EsF-20-Fiscalidad.pdf> u.v. 10/12/2018.

FARNÉ, Stefano y RODRÍGUEZ, David Arturo. *¿Bajar los impuestos al trabajo genera empleo? Ley 1607 de 2012 de reforma tributaria en Colombia*, Cuadernos de Trabajo n°14, Observatorio del Mercado de Trabajo y la Seguridad Social, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, marzo 2013, pp.1-29.

FERRERES COMELLA, Víctor. “La crisis del euro y la regla de oro: problemas constitucionales”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, N° Extra 1, 2012, pp.96-103. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4106662> u.v. 1/3/2018.

FLORES RIVAS, Juan Carlos. “Derecho a la educación. Un contenido esencial en el derecho chileno”, *Revista de Estudios Constitucionales*, N°2, año 12, 2014, pp-109-113. Disponible en: <http://www.scielo.cl/pdf/estconst/v12n2/art05.pdf> u.v 13/6/2017.

FOX, Jonathan A. “The uncertain relationship between Transparency and Accountability”, *Development in Practice* 17:4, 1 de agosto de 2007, pp.663-671.

FRIEDMAN, Wolfgang. “The changing structure of international law”, Faculty Scholarship Series, Yale Law School, Paper 2605, 1965, pp.810-835.

GALLO, Pedro; GENÉ-BADIA, Joan. “Cuts drive health system reforms in Spain”, *Health Policy* (Elsevier), n°113(2013) pp.1-7.

GARCÍA ROCA, Javier. “El principio de estabilidad presupuestaria y la consagración constitucional del freno al endeudamiento”, *Crónica Presupuestaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, N°1/2013 pp.40-92.

GARCÍA-TREVIJANO FOS, J.A. “La nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas”, *RAP*, n°12, 1953, pp.239-272.

GIMÉNEZ PÉREZ, F.” Parlamentarismo”, en REYES SÁNCHEZ, R. (Dir.). *Diccionario Crítico de Ciencias Sociales*, Pub. Electrónica, Universidad Complutense.

GRAU RUIZ, M.A. “Decisions of the ECHR affecting domestic laws in the financial and tax field”, *Lex ET Scientia International Journal*, 2011, vol.9, pp.9-17.

GUTIÉRREZ, Eric(Ed.),“Africa Tax Spotlight”, *Quarterly newsletter of the Tax Justice Network-Africa*, 2011, Second Quarter, vol.2, pp.1-20.

HATHAWAY, Oona. “Do Human Rights Treaties make a difference?”, *Yale Law Journal*, III, 2002, pp.1935-2042.

IMF, *Supporting the Development of More, Effective Tax Systems*, 2011, pp.1-54. Disponible en: www.imf.org/external/np/g20/pdf/110311.pdf u.v. 3/2/2017.

INSPIR ACTION. *La muerte y los impuestos: el verdadero coste de la evasión fiscal*, 2009, pp.1-19. Disponible en: https://www.inspiration.org/sites/default/files/La_muerte_y_los_impuestos.pdf u.v. 10/10/2018.

International Council on Human Rights. *La Corrupción y los Derechos Humanos. Estableciendo el vínculo*, 2009, pp.1-136. Disponible en: http://www.ichrp.org/files/reports/52/131_report_es.pdf u.v. 13/7/2017.

IZQUIERDO PERIS, Joaquín y GONZÁLEZ VIRGIDANO, Raquel. “El cumplimiento de los principios de economía, eficacia y eficiencia en la gestión de fondos públicos destinados a la enseñanza primaria en la Comunitat Valenciana”, *Revista de Auditoría Pública*, nº65, 2015, pp.31-40.

ITRIBAGO, D. *Owing development: taxation to fight poverty*, Oxfam Research Report, septiembre de 2011, pp.1-88. Disponible en: <https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/rr-owning-development-domestic-resources-tax-260911-en.pdf> u.v. 10/10/2018.

JIMÉNEZ ARAYA, T. (Ed.) *Por una recuperación con rostro humano. La infancia y las familias vulnerables en el epicentro de la crisis global*, Cuadernos para el debate nº1, UNICEF-Comité Español, Huygens Editorial, noviembre de 2013, pp.1-56. Disponible en: https://www.unicef.es/sites/unicef.es/files/libro_01_web.pdf u.v. 10/12/2018.

KIRCHLER, Erich et al. *Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions*, International Studies Rogan, Working Paper 07-30, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Diciembre 2007, pp.1-31. Disponible en: <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0730.pdf> u.v. 10/12/2018.

MARTINEZ GINER, Luis Alfonso. “El principio de justicia en materia de gasto público y la estabilidad presupuestaria”, *CREDF*, nº115, 2002, p.471-492.

MAZUELOS BELLIDO Ángeles. “Soft Law: ¿Mucho ruido y pocas nueces?”, *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, N°. 8, 2004, pp.1-40. Disponible en: <http://www.reei.org/>, u.v 29/9/2016.

MOORE M. “¿How does taxation affect the quality of governance?”, *Tax International Notes*, Vol.47, n°1, julio 2007, pp.79-98. Disponible en: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.504.8376&rep=rep1&type=pdf> u.v. 21/02/2019.

MORENO QUESADA, B. “Problemática de las obligaciones de hacer”, *Revista de Derecho Privado*, 1976, pp.467-502.

NIELSEN, Richard A. and SIMONS, Beth A. “Rewards for ratification: payoffs for participating in the international human rights regime?”, *International Studies Quarterly*, 18 de enero de 2014, pp.1-12.

OXFAM INTERMÓN. “Tanto tienes, ¿tanto pagas? Fiscalidad justa para una sociedad más equitativa”, *Informe de Oxfam Intermón n°35*, mayo 2014, pp.1-66. Disponible en: <https://www.um.es/documents/856257/1974301/Informe+OXFAM-INTERMON+reforma+fiscal+2014.pdf/ff3ca4f0-d95f-4d9d-8881-68c619636c34> u.v. 10/12/2018.

PÉREZ ROYO, F. “Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria”, *Hacienda Pública Española*, n°14, 1972 pp.207-219.

PETRIE, Murray and SHIELDS, Jon. “Producing a Citizens Guide to the Budget: Why, What and How?”, *OECD Journal on Budgeting*, Vol.2010/2, pp.1-14. Disponible en: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/48170438.pdf> u.v. 27/6/17.

PONT MESTRES, M. “La justicia tributaria y su formulación constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n°31, 1981, pp.365-404.

RAMÍREZ CEPEDA, Nathaly Pamela. “El principio de legalidad tributaria en la contribución de valorización”, *VERBA FURIS*, n°26, Julio-Diciembre 2011, pp.133-147.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. “La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública”, en *Revista Sistema*, n°53, 1983, pp.75-94.

SALOMON, Margot E. *Of austerity, human rights and international institutions*. LSE Law Society and Economy. Working Papers 2/2015, London School of Economic and Political Science, Law Department, pp.1-30. Disponible en: <http://www.lse.ac.uk/sociology/assets/documents/human-rights/HR-Salomon-Austerity.pdf> u.v. 10/12/2018.

SÁNCHEZ, Miguel Ángel. “Medidas tributarias anticrisis y economía sostenible del gobierno español. El ejemplo español”, *Revista de Estudios Jurídicos UNESP*, 2009, pp.1-15. Disponible en: <https://ojs.franca.unesp.br/index.php/estudiosjuridicosunesp/article/view/324/323> u.v. 31/10/2017.

STEWART, F. et al. *The implications of Horizontal and Vertical Inequalities for Tax and Expenditure Policies*, CRISE (Centre for Research on Inequality, Human Security and Ethnicity), Working Paper, N°65, febrero 2009, pp.1-46. Disponible en: <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08b7ae5274a31e0000ba0/wp65.pdf> u.v. 21/10/2018.

STIGLITZ, J. *Development-oriented Tax Policy*, Initiative for Policy Dialogue Paper Series, octubre de 2009, pp.1-37. Disponible en: http://policydialogue.org/files/publications/papers/ch1_Joseph_E_Stiglitz.pdf u.v. 10/10/2018.

TAX JUSTICE FOCUS, “The Human Rights Issue”, *The newsletter of the Tax Justice Network*, vol.9, n.2, 2014, pp.1-14. Disponible en: <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJF-June-2014-Human-Rights.pdf> u.v. 19/1/17.

TROYA JARAMILLO, José Vicente. “Tributación y Derechos Humanos”, *Revista de Derecho*, UASB-Ecuador, CEN Quito, N°2, 2003-2004, pp.1-50. Disponible en: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1792/1/RF-02-TC-Troya.pdf> u.v. 10/12/2018.

TUBARO, Lorena. *Una visión del Presupuesto por Programas y el Presupuesto por Resultados. Caso Plan Sumar en la provincia de Buenos Aires, como ejemplo de modelo basado en financiamiento por resultados*, trabajo de especialización, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de la Plata, Buenos Aires (Argentina), 2012, pp.1-64. Disponible en línea: http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/34176/Documento_completo.%20Una%20visi%C3%B3n%20del%20Presupuesto%20por%20Programas%20y%20el%20Presupuesto%20por%20Res.pdf?sequence=1 u.v. 9/5/2017.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. “Artículo 31.1 de la Constitución Española. Veinte años después”, *Revista de Hacienda Local*, n°84, 1998, pp.467-515.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. “Los principios de Derecho Financiero y Tributario en la Ley Fundamental de Bonn”, *RDFHP*, n°207, 1990, pp.493-546.

VARELA DÍAZ, Santiago. “La idea de deber constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 2, número 4, enero-abril 1982, pp.69-96.

VVAA, “La reforma del artículo 135 CE”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, N° 93, septiembre-diciembre 2011, pp.159-210.

WEHNER, Joachim. "Assessing the Power of the Purse: An Index of Legislative Budget Institutions", *Political Studies*, vol.54, No.4, 2006, pp.767-785.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. *Best Practices*, pp.103-112. Disponible en: www.who.int/tobacco/publications/en_tfi_tob_tax_chapter5.pdf u.v. 2/3/2017.

5. Legislación:

5.1. Tratados.

Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales del Consejo de Europa. Hecho en Roma (Italia) el 4 de noviembre de 1950 y enmendado por los Protocolos Adicionales nº3, 5,8 y 11 de mayo de 1963, 20 de enero de 1966, 19 de marzo de 1985 y 28 de noviembre de 1996, respectivamente.

Protocolo Adicional al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, adoptado en París, el 20 de marzo de 1952.

Protocolo Adicional N°4 que reconoce ciertos derechos y libertades además de los que ya figuran en el Convenio y en el primer Protocolo Adicional al Convenio, modificado por el Protocolo nº11, hecho en Estrasburgo, el 16 de noviembre de 1963.

Carta Social Europea. Aprobada en Turín (Italia) el 18 de octubre de 1961 y en vigor desde el 26 de febrero de 1965.

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Adoptado por la Resolución de la Asamblea General 2200 A (XXI) de 16 de diciembre de 1966, en vigor desde el 3 de enero de 1976.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Adoptado por la Resolución 2200 A (XXI) de 16 de diciembre de 1966, en vigor desde el 23 de marzo de 1976.

Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación Racial. Adoptada por la Resolución de la Asamblea General 2106 A (XX) de 21 de diciembre de 1965, modificada por la Resolución de la Asamblea General 47/111 de 16 de diciembre de 1992, en vigor desde el 4 de enero de 1969.

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Adoptada en Viena el 23 de mayo de 1969.

Convención Americana sobre los Derechos Humanos. Adoptada en San José, Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969, en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos. Su entrada en vigor fue el 18 de julio de 1978, conforme al Artículo 74.2 de la Convención.

Convención para la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra la Mujer. Adoptada por la Resolución 34/180 de 18 de diciembre de 1979, en vigor desde el 3 de septiembre de 1981. Y su Protocolo Facultativo, en vigor desde el 22 de diciembre del año 2000.

Carta Africana sobre Derechos Humanos y de los Pueblos (Carta de Banjul). Aprobada el 27 de julio de 1981, durante la XVIII Asamblea de Jefes de Estado y Gobierno de la Organización de la Unidad Africana, reunida en Nairobi, Kenya.

Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes. Adoptada por la Resolución 39/46 de 10 de diciembre de 1984, en vigor desde el 26 de junio de 1987. Su Protocolo Facultativo, fue adoptado por la Resolución 57/199 de 18 de diciembre de 2002, y no se encuentra en vigor por el momento.

Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Adoptado en San Salvador (El Salvador) el 17 de noviembre de 1988, durante el décimo primero periodo ordinario de sesiones de la Asamblea General de la Organización de los Estados Americanos.

Convención sobre los Derechos del Niño. Adoptada por la Resolución 44/25 de 20 de noviembre de 1989, en vigor desde el 2 de septiembre de 1990. Asamblea General de las Naciones Unidas mediante la Resolución de 25 de mayo de 2000. En vigor desde el 18 de enero de 2002.

Carta Africana de los Derechos y el Bienestar del Niño. Adoptada el 11 de julio de 1990.

Convención Internacional sobre la Protección de los Derechos de todos los Trabajadores Migratorios y sus Familiares. Adoptado por la Resolución 45/158 de 18 de diciembre de 1990. En vigor desde el 1 de julio de 2003 tras la consecución de las 20 ratificaciones requeridas para ello.

Carta Árabe de los Derechos Humanos. Consejo de la Liga de los Estados Árabes, resolución 5437, sesión ordinaria 102º, 15 de septiembre de 1994.

Convención Interamericana para la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra las Personas con Discapacidad. Adoptada en Ciudad de Guatemala (Guatemala) el 6 de julio de 1999, durante el vigésimo periodo ordinario de sesiones de la Asamblea General de la Organización de los Estados Americanos.

Protocolo Facultativo de la Convención sobre los Derechos del Niño, relativo a la venta de niños, la prostitución infantil y la utilización de los niños en la pornografía. Adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas mediante la Resolución de 25 de mayo de 2000. En vigor desde el 18 de enero de 2002.

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Elaborada el 7 de diciembre del 2000 (2000/C 364/01 ES 18.12.2000). Publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas con referencia C 364/1. Carta Árabe de los Derechos Humanos. Adoptada por el Consejo de La Liga de los Estados Árabes en la resolución 5437 (sesión ordinaria 102ª) el 15 de septiembre 1994. Entró en vigor el 15 de marzo 2008.

Protocolo Facultativo de la Convención sobre los Derechos del Niño relativo a la participación de niños en los conflictos armados. Adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas mediante la Resolución A/RES/54/263 del 25 de mayo de 2000. En vigor desde el 12 de febrero de 2002.

Protocolo a la Carta Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos sobre los Derechos de las Mujeres en África. Adoptado el 11 de julio de 2003 en Maputo (Mozambique) y en vigor desde el 25 de noviembre de 2005.

Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad. Adoptada por la Resolución 61/106 de 13 de diciembre de 2006, en vigor desde el 3 de mayo de 2008.

5.2. Leyes nacionales.

Bill of Rights de 13 de febrero de 1689. Disponible en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2698/20.pdf> u.v. 10/2/2018.

Proposición de ley para la reforma del artículo 135 de la Constitución Española. BOC número 86 de 15 de junio de 2016 http://www.cortsvalecianas.es/BASISCGI/BASIS/BOCV/WEB/BOCV_INS_C/DDW?W=C_LAVE_INSERTION=188631485807382 u.v. 1/3/2018.

Constitución Española de 1812. Disponible en <http://www.congreso.es/docu/constituciones/1812/ce1812.pdf> u.v. 10/3/2018.

CORTES GENERALES. Enmienda número 674. Constitución Española. Trabajos Parlamentarios, vol.III, Madrid, 1980.

Declaración de Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789. Disponible en https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf u.v. 10/2/2018.

Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América de 1776. Véase en <http://hmc.uchbud.es/Materiales/DeclararUSA.pdf> u.v. 2/5/2017.

Disability Discrimination Act 1995. Disponible en <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1995/50/contents> u.v. 10/2/2018.

Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Publicada en BOE nº 103, de 30 de abril de 2012.

Proyecto de Presupuesto 2014 Chile, publicación de la Dirección de Presupuestos, octubre 2013. Disponible en: <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/chile-citizens-budget-2014.pdf> u.v. 26/6/2017.

Proyecto de Ley de Presupuesto General del Estado 2016 http://www.digepres.gob.do/wp-content/uploads/2015/10/PC-PLPGE-2016_web-v2.pdf u.v. 26/6/17.

Real Decreto 2855/1979, de 21 de diciembre, por el que se crean Oficinas Presupuestarias.

Conseil d'Etat, Francia, Caso N-311434 M. et Mme. Laruelle. Section du Contentieux,, resuelto el 8 de abril de 2009.

6. Actos de organizaciones internacionales:

6.1. Naciones Unidas.

Aplicación del Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Observación general 3, *La índole de las obligaciones de los Estados Partes* (párrafo 1 del artículo 2 del Pacto), (Quinto período de sesiones, 1990), U.N. Doc. E/1991/23 (1990).

Carta de fecha 12 de mayo de 2012 dirigida a los Estados Partes en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales por la Presidenta del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Ariranga G. Pillay. CESCR/48th/SP/MAB/SW. Disponible en <https://www2.ohchr.org/english/bodies/cescr/docs/LetterCESCRtoSP16.05.12.pdf> u.v. 10/2/2019.

Comité para la Eliminación de la Discriminación Racial, 29 de septiembre de 2009 en su 75º período de sesiones. CERD/C/GC/32.

DE ALBUQUERQUE, Catarina. *Manual práctico para la realización de los derechos humanos al agua y al saneamiento* de la Relatora Especial de la ONU, Portugal, 2014. Disponible en: <http://www.aecid.es/Centro-Documentacion/Documentos/documentos%20adjuntos/Manual%20de%20Implementaci%C3%B3n%20del%20Derecho%20Humano%20al%20Agua%20y%20Saneamiento.pdf> u.v. 4/7/2017.

Declaración Universal de los Derechos Humanos. Adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su Resolución 217 A (III), el 10 de diciembre de 1948 en París.

Declaración sobre los principios de derecho internacional referentes a las relaciones de amistad y a la cooperación entre los Estados de conformidad con la Carta de Naciones Unidas. A/RES/25/2625 (XXV), de 24 de octubre de 1970.

Declaración del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, 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*, de 21 de septiembre de 2007.

E/C.12/2007/1.

Declaración sobre la “*evaluación de la obligación de adoptar medidas hasta el máximo de los recursos de que se disponga de conformidad con un protocolo facultativo del Pacto*”. E/C.12/2007/1, 21 de septiembre de 2007. Disponible en https://tbinternet.ohchr.org/_layouts/treatybodyexternal/Download.aspx?symbolno=E%2FC.12%2F2007%2F1&Lang=en u.v. 10/2/2018.

HUNT, Paul. Informe del Relator Especial sobre el derecho de toda persona al disfrute de más alto nivel posible de salud física y mental. A/HRC/7/11, de 31 de enero de 2008.

HUSSAIN, Abid. Informe del Relator Especial sobre la protección y promoción del derecho a la libertad de opinión y de expresión. E/CN.4/2000/63.

DE ALBUQUERQUE, Catarina. Informe de la Relatora Especial sobre el derecho al agua y al saneamiento, en su misión a Jordania. A/HRC/27/55/Add.2.

Informe anual del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos e informes de la Oficina del Alto Comisionado y del Secretario General. *Promoción y protección de todos los derechos humanos, civiles, políticos, económicos, sociales y culturales, incluido el derecho al desarrollo, “avance hacia una mejor inversión en los derechos del niño”*, de 19 de diciembre de 2014. A/HRC/28/33.

Informe sobre Política Fiscal y Derechos Humanos, A/HRC/26/28, 22 de mayo de 2014. Consulta sobre “*el impacto en los Derechos Humanos de la Política Fiscal y Tributaria*”. Disponible en http://www.ohchr.org/Documents/Issues/EPoverty/QuestionnaireFiscalTaxPolicy_sp.pdf u.v.19/1/17.

Folleto informativo No.16 (Rev. 1) - Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Disponible en <http://www.ohchr.org/Documents/Publications/FactSheet16Rev.1sp.pdf> u.v. 23/5/2017.

Observación General No.1 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales *sobre la presentación de informes por los Estados Parte*, 1989. E/1989/22.

Observación general No.3 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales *sobre la índole de las obligaciones de los Estados Partes (párrafo 1 del artículo 2 del Pacto)*, (Quinto período de sesiones, 1990), U.N. Doc. E/1991/23 (1990).

Observación general No.4 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales *relativa al derecho a una vivienda adecuada (párrafo 1 del art.11 del Pacto)* de 13 de diciembre de 1991. E/1992/23.

Observación General No.8 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales *sobre la relación entre las sanciones económicas y el respeto de los derechos económicos, sociales y culturales*, de 12 de diciembre de 1997. E/C.12/1997/8.

Observación General No.9 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales *sobre la aplicación interna del Pacto*, de 3 de diciembre de 1998, E/C.12/1998/24.

Observación General No.13 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales *sobre el derecho a la educación (art.13 del Pacto)*, de 8 de diciembre de 1999, E./C.12/1999/10.

Observación General No.14 del Comité de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales *sobre el derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud*. E/C.12/2004/4 de 11 de agosto de 2000.

Observación General No.16 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales *sobre la igualdad de derechos del hombre y la mujer al disfrute de los derechos económicos, sociales y culturales. (Art.3 PIDESC)*, de 11 de agosto de 2005. E/C.16/2005/4.

Observación General No.18 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales *sobre el derecho al trabajo* de 6 de febrero de 2006. E/C.12/GC/18.

Observación General No.20 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales *sobre la no discriminación y los derechos económicos, sociales y culturales (artículo 2, párrafo 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales)* de 2 de julio de 2009. 42º período de sesiones Ginebra (4 a 22 de mayo de 2009). E/C.12/GC/20.

Observación General No.23 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales *sobre el derecho a condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias (artículo 7 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales)*, de 27 de abril de 2016, E/C.12/GC/23.

Observación General No.5 sobre *las medidas generales de aplicación de la Convención sobre los Derechos del Niño* (artículos 4 y 42 y párrafo 6 del artículo 44) de 27 de noviembre de 2003, CRC/GC/2003/5.

Observación General No.9 del Comité de los Derechos del Niño *sobre los derechos de los niños con discapacidad*, de 27 de febrero de 2007. 43º período de sesiones. CRC/C/GC/9.

Observación General No.16 del Comité de los Derechos del Niño *sobre las obligaciones del Estado en relación con el impacto del sector empresarial en los derechos del niño*, de 17 de abril de 2013. CRC/C/GC/16.

Observación General No.19 del Comité de los Derechos del Niño *sobre el presupuesto público para la realización de los derechos del niño*, de 20 de julio de 2016. CRC/C/GC/19.

Observación General No.2 del Comité de los Derechos Humanos *sobre las orientaciones para presentar informes*. 13º periodo de sesiones, 1984.

Observación General No.3 del Comité de los Derechos Humanos, *sobre la aplicación del Pacto a nivel nacional*. 13º periodo de sesiones, 1981.

Observación General No.17 del Comité de los Derechos Humanos, *sobre los derechos del niño (art.24)*, 35 periodo de sesiones, 1989.

Observación General No.24 del Comité de los Derechos Humanos, *sobre las cuestiones relacionadas con las reservas formuladas con ocasión de la ratificación del Pacto o de sus Protocolos Facultativos, o de la adhesión a ellos o en relación con las declaraciones hechas de conformidad con el art.41 del Pacto*, 52º periodo de sesiones, 1994.

Observación General No.26 del Comité de los Derechos Humanos, *sobre la continuidad de las obligaciones*, 61º periodo de sesiones, 1997.

Observación General No.27 del Comité de los Derechos Humanos, *sobre la libertad de circulación (art.12)*, del 67º periodo de sesiones—año 1999-.

Observación General No.31 del Comité de los Derechos Humanos, *sobre la índole de la obligación jurídica general impuesta*, 80º período de sesiones. U.N.Doc.HRI/GEN/1/Rev.7 at 225 (2004).

Observación General No.2 del Comité contra la Tortura *sobre la aplicación del artículo 2 por los Estados Partes*, de 24 de enero de 2008. CAT/C/GC/2.

Observación General No.3 del Comité contra la Tortura *sobre la aplicación del artículo 14 por los Estados Partes*, de 13 de diciembre de 2012. CAT/C/GC/3.

Observación General No.1 del Comité de Protección de Todos los Derechos de los Trabajadores Migratorios y de sus Familiares, de 23 de febrero de 2011.

Observación General No.2 del Comité de Protección de los Derechos de Todos los Trabajadores Migratorios y de sus Familiares, *sobre los derechos de los trabajadores migratorios en situación irregular y de sus familiares*, de 28 de agosto de 2013. CMW/C/GC/2.

Observación General No.24 del Comité para la Eliminación de la Discriminación contra la Mujer *sobre la mujer y la salud (art.12)*, de 2 de febrero de 1999. Contenida en A/54/38/Rev.1.

Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación. Aprobadas por el Consejo de la FAO en su 127º período de sesiones, Roma, noviembre de 2004, Directriz 12 sobre los “Recursos financieros nacionales”, http://www.fao.org/fileadmin/templates/righttofood/documents/RTF_publications/ES/RightToFood_Guidelines_ES.pdf u.v 22/5/2017.

Orientaciones Generales del Comité de los Derechos del Niño, *sobre las orientaciones respecto de la forma y el contenido de los informes que han de presentar los Estados Partes con arreglo*

al apartado b) del párrafo 1 del artículo 44 de la Convención, de 20 de noviembre de 1996. CRC/C/58.

Principios de Limburg sobre la aplicación del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Maastricht, 2 al 6 de junio de 1986.

Recomendación General nº7 del Comité para la Eliminación de la Discriminación Racial, *relativa a la aplicación del artículo 4 de la Convención*. Adoptada en el 32º período de sesiones, en 1985. Figura en el documento A/40/18.

Recomendación General nº15 del Comité para la Eliminación de la Discriminación Racial *relativa al artículo 4 de la Convención*. Adoptada en el 42º período de sesiones, en 1993. Figura en el documento A/48/18.

Recomendación General nº32 del Comité para la Eliminación de la Discriminación Racial *sobre el significado y alcance de las medidas especiales en la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial*. Adoptada por el Comité para la Eliminación de la Discriminación Racial, el 29 de septiembre de 2009 en su 75º período de sesiones. CERD/C/GC/32.

Recomendación del Consejo de la OECD sobre Gobernanza Presupuestaria <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Recomendaci%C3%B3n-del-consejo.pdf> u.v. 27/6/17.

Resolución del Comité de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 10 de mayo de 2001, relativa a “*Substantive issues arising in the implementation of the international covenant on economic, social and cultural rights: poverty and the international covenant on economic, social and cultural rights*”. Twenty-fifth session (23 April-11 May 2001). E/C.12/2001/10. Disponible en <https://resourcingrights.org/en/document/wvmlg0ynfil?page=1> u.v. 10/3/2018.

Resolución de la Asamblea General de las Naciones Unidas de 4 de marzo de 1994 sobre las instituciones nacionales de promoción y protección de los Derechos Humanos. A/RES/48/134.

Resolución del Consejo de Derechos Humanos de las Naciones Unidas de 24 de marzo de 2015 sobre “*Derechos del niño: avance hacia una mejor inversión en los derechos del niño*”. Consejo de Derechos Humanos, 28º período de sesiones. A/HRC/28/L.28.

Responsabilidad del Estado por hechos internacionalmente ilícitos, aprobados por la Resolución 56/83 de la Asamblea General de las Naciones Unidas, de 28 de enero de 2002.

SEPÚLVEDA CARMONA, Magdalena. Report of the Special Rapporteur on extreme poverty, Human Rights Council, 26 session, A/HRC/26/28, de 22 de mayo de 2014.

Resolución 58/4 de la Asamblea General en Nueva York el 31 de octubre de 2003. https://www.unodc.org/pdf/corruption/publications_unodc_convention-s.pdf u.v. 13/7/2017.

6.2. Consejo de Europa.

Comisario para los Derechos Humanos del Consejo de Europa, La protección de los derechos humanos en tiempos de crisis económica, documento temático, 2013.

6.3. Comisión Interamericana de Derechos Humanos.

COMISIÓN INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS (CIDH). *Política fiscal y Derechos Humanos en las Américas. Movilizar los recursos para garantizar los derechos.* Informe preparado con ocasión de la Audiencia Temática sobre Política Fiscal y Derechos Humanos, 156° periodo de sesiones. Washington D.C, octubre de 2015.

6.4. Comisión de Derecho Internacional.

Draft articles on State Responsibility, adoptados el 26 de julio de 1996 en la 48° sesión de la Comisión de Derecho Internacional en su primera lectura.

Report of the International Law Commission on the work of its fifty-first session, 3 May-23 July 1999, Official Records of the General Assembly, Fifty-fourth session, Supplement No.10. Extract from the Yearbook of the International Law Commission, 1999, vol II (2).

6.5. Asean.

Declaración de Derechos Humanos de la ASEAN. Firmada el 18 de noviembre de 2012.

7. Jurisprudencia:

7.1. Tribunales internacionales.

7.1.1. Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Caso Burden & Burden contra Reino Unido de 12 de febrero de 2006. Sentencia confirmada por la Gran Sala del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el 29 de abril de 2008.

Caso Sindicato Nacional de Policía Belga contra Bélgica de 27 de octubre de 1975.

Caso Marckx contra Bélgica de 13 de junio de 1979.

Caso Karl-Heinz Schmidt contra Alemania de 18 de julio de 1994.

Caso Glor vs. Switzerland, Application No.13444/04, 30/4/2009.

Caso Wasmuth vs. Germany, Application No. 12884/03, 17/2/2011.

7.1.2. Corte Interamericana de Derechos Humanos.

Corte Interamericana de Derechos Humanos, caso Carlos Acevedo Buendía y otros (“Cesantes y jubilados de la Contraloría”) vs. Perú. Sentencia de 1 de julio de 2009. http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_198_esp.pdf u.v. 13/6/2017.

7.2. Tribunales nacionales.

7.2.1. Tribunal Constitucional de España.

Auto del Tribunal Constitucional 239/2012 de 12 de diciembre de 2012 en el conflicto de competencia 4540-2012, en especial el Fundamento Jurídico 5. Disponible en <http://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/23221> u.v.

Sentencia del Tribunal Constitucional español 27/1981 de 20 de julio.

Sentencia del Tribunal Constitucional español 83/1984 caso Ley de Bases de Sanidad Nacional, de 24 de julio.

Sentencia del Tribunal Constitucional español 19/1987 de 17 de febrero.

Sentencia del Tribunal Constitucional español 214/1994, caso Ley 18/1991 del IRPF, de 14 de julio.

Sentencia del Tribunal Constitucional español 32/2000 de 3 de febrero.

Voto particular a la Sentencia del Tribunal Constitucional español 32/2000 de 3 de febrero de 2000. BOE núm.54 de 3/3/2000.

7.2.2. Tribunal Constitucional De Portugal.

Sentencias del Tribunal Constitucional de Portugal 353/2012 de 5 de julio de 2012 y 187/2013 de 5 de abril de 2013. Pueden verse en:

<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120353.html> y <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html> u.v. 20/5/2017.

7.2.3. Tribunal Constitucional de Perú.

Caso José Luis Correa Condori, sentencia del Tribunal Constitucional de Perú de 5 de octubre de 2004. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02016-2004-AA.pdf> u.v. 10/2/2018

7.2.4. Corte Constitucional de Sudáfrica.

Caso República de Sudáfrica v. Grootboom, caso n°CCT 11/00, Corte Constitucional, Sudáfrica, resuelto el 4 de octubre de 2000. <http://www.saflii.org/za/cases/ZACC/2000/19.pdf> u.v. 29/5/2017.

Caso Minister of Health vs. Treatment Action Campaign. CCT 8/02, Corte Constitucional, Sudáfrica. Resuelto el 5 de julio de 2002. http://www.chr.up.ac.za/undp/domestic/docs/caselaw_02.pdf u.v. 31/5/17.

7.2.5. Corte Constitucional de Colombia.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-173/10, expediente D-7819, de 10 de marzo de 2010. Disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2010/C-173-10.htm> u.v. 25/2/2018.

7.2.6. Tribunal Supremo de los Estados Unidos.

Caso *Mc Culloch vs. Maryland*, 1819. Disponible en <http://ocw.uc3m.es/historia-del-derecho/historia-del-constitucionalismo-americano/otros-recursos-2/tema-4-los-primeros-cambios-en-la-constitucion/resolucion-del-tribunal-supremo-mcculloch-v.-maryland-17-u.s.-316-1819/view> u.v. 10/2/2019.

7.2.7. Corte Suprema de la India.

Caso *The Chandigarh Administration and others vs. Mrs. Rajni Vali and others*, Corte Suprema de la India, resuelto en 12 de enero de 2000.

7.2.8. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina.

Caso *Badín, Rubén y otros c. Provincia de Buenos Aires*, de 10 de diciembre de 1996. Disponible en: <https://ar.vlex.com/vid/-39677025> u.v. 14/6/2018.

Caso *Recurso de hecho deducido por el Centro de Estudios Legales y Sociales en la causa Verbitsky, Horacio s/habeas corpus*. Corte Suprema de la Nación Argentina. Resuelto el 3 de mayo de 2005. Disponible en: <http://www.ppn.gov.ar/sites/default/files/CSJN.%20Verbitsky%2003-05-05%20fallo.pdf> u.v. 31/5/17.

Caso *CIPPEC c/EN-M dto.1172/03 s/amparo ley 16.986 (C.830.XLVI)*, de 28 de marzo de 2014. Disponible en: http://www.oas.org/es/sla/ddi/docs/acceso_informacion_base_de_jurisprudencia_pais_A_1.pdf u.v. 10/2/2019.

7.2.9. Tribunal Superior de Justicia de Sudáfrica.

Caso *Western Cape Forum for Intellectual Disability v. Government of the Republic of South Africa and Government of the Province of the Western Cape*, Tribunal Superior de Justicia de Sudáfrica. Disponible en <https://www.escri-net.org/caselaw/2011/western-cape-forum-intellectual-disability-v-government-republic-south-africa> u.v. 10/2/2018.

7.2.10. Tribunal Superior de Justicia de Inglaterra y Gales.

Caso W, R v. Birmingham City Council [2011] EWHC 1147, High Court Of Justice, Queen's Bench Division, Administrative Court. De 19 de mayo de 2011. <http://www.bailii.org/ew/cases/EWHC/Admin/2011/1147.html> u.v. 19/6/17.

7.2.11. Corte Suprema de Canadá.

Caso Moore v. British Columbia (Education), SCC 61, [2012] 3 S.C.R. 360, Corte Suprema de Canadá, resuelto el 22 de marzo de 2012. Disponible en <https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/12680/index.do?r=AAAAAQAFbW9vcmUAAAAAAQ> u.v. 10/2/2018.

7.2.12. Corte Suprema de Texas.

Caso Edgewood Independent School District et.Al., v. William Kirby et Al., No.C-8353 de 2 de octubre de 1989. https://nces.ed.gov/edfin/pdf/lawsuits/Edgewood_v_Kirby_TX.pdf u.v. 10/2/2019.

7.2.13. Tribunal del Distrito de Massachussets.

Caso Inmates of Suffolk County Jail vs. Eisenstadt, United States District Court, D.Massachusetts, resuelto el 20 de julio de 1973. Disponible en <https://law.justia.com/cases/federal/district-courts/FSupp/360/676/1887570/> u.v. 10/2/2018.

7.2.14. Tribunal de Justicia de la ciudad de Nueva York.

Caso Campaign for Fiscal Equity, Inc. vs. State of New York. 100 NY2d 893, Corte de Apelaciones de Nueva York, Estados Unidos., de 26 de junio de 2003. Puede verse la continuación del caso en http://www.courts.state.ny.us/Reporter/3dseries/2006/2006_08630.htm u.v. 31/5/17.

7.2.14. Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Caso "Mansilla Maria Mercedes contra GCBA sobre amparo", Expediente 13817/0, ante la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala I, Argentina. Resuelto el 13 de octubre de 2006. Disponible en https://kipdf.com/poder-judicial-de-la-ciudad-autonoma-de-buenos-aires_5ab057441723dd429c7505d6.html u.v. 10/2/2018.

8. Otras publicaciones de apoyo:

ACIJ. *La reasignación por parte del Poder Ejecutivo de partidas presupuestarias asignadas por ley al cumplimiento de derechos. Un análisis de la estrategia judicial de la ACIJ para impugnar la reorientación a otros fines de recursos legalmente asignados a infraestructura escolar.* Disponible en línea.

ACTIONAID. *Making tax work for women's rights*, Noviembre de 2016. Disponible en <http://www.actionaid.org/2016/11/making-tax-work-womens-rights> u.v. 10/2/2019.

CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLÓGICAS. *Opinión Pública y Política Fiscal* (XXXI), Estudio n°3034, julio de 2014.

Código de Educación francés. Disponible en <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006071191> u.v. 10/2/2018.

Decálogo para una Reforma Fiscal Justa y Equitativa. <https://www.oxfamintermon.org/es/que-hacemos/proyectos/desigualdad/fiscalidad/decalogo> u.v. 10/2/2019.

Deutsches Institut für Menschenrechte (Instituto Alemán de los Derechos Humanos). “What are General Comments”, u.v. 29/9/2016.

Declaración de Lima sobre Justicia Fiscal y Derechos Humanos. Reunión Internacional de la 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).

DEFENSOR DEL PUEBLO. *Informe anual 2015* Disponible en: <http://www.defensordelpueblo.es/informe-anual/informe-anual-2015/> u.v. 5/3/2017.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Plataforma web en <https://dle.rae.es/> u.v. 18/2/2019.

Encuesta de Condiciones de Vida (ECV) DE 2014, Instituto Nacional de Estadística y EUROSTAT. Pueden consultarse en: <http://www.ine.es> y <http://ec.europa.eu/eurostat> u.v. 10/2/2019.

EURODAD. *An intergovernmental UN Tax body- why we need it and how we can get it*, agosto 2016.

European Parliament. Directorate-General for Internal Policies. Policy Department. Citizen’s Rights and Constitutional Affairs. Civil Liberties, Justice and Home Affairs. *The impact of the crisis on fundamental rights across Member States of the EU. Comparative Analysis*. Study from the LIBE Committee, 2015.

EUROSTAT, *Tax revenue statistics*. Datos a 11 de febrero de 2016.

FMI, *La condicionalidad del FMI*. Disponible en <https://www.imf.org/external/np/exr/facts/spa/conditios.htm> u.v. 15/03/2017.

FOUR KEY CONCEPTS IN IMPLEMENTING CRC ARTICLE 4, AND RECOMMENDATIONS, International Peace Bureau, NGO Submission to the Day of Discussion “*Resources for the Rights of the Child-Responsibility of States*”, 21 sept.2007.

GESTHA. SINDICATO DE TÉCNICOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA. *Situación actual de los recursos humanos de la Administración Tributaria en España. Una perspectiva interna*, 2016.

Greece letter of intent. Memorandum of Economic and Financial Policies, marzo de 2012. Disponible en <https://www.imf.org/external/np/loi/2012/grc/030912.pdf> u.v. 10/2/2018.

GREENWOOD, J. *Austerity a “suicide pact”, Stiglitz says*. Financial post, octubre 2011. IMF. Disponible en <https://business.financialpost.com/news/economy/austerity-is-suicide-pact-for-major-economies-stiglitz> u.v. 10/2/2018.

Guía Hong-Kong Comic. Disponible en <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/CB-Guide-Hong-Kong-Comic-Book.pdf> u.v. 26/6/17.

Guía Presupuestaria de la India <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/CB-Guide-India-Budget.pdf> u.v. 26/6/17.

ICPD, *Más allá del PIB*. Disponible en <http://www.icpd.info/wp-content/uploads/2016/03/ICPD2016-CAP01.pdf>, u.v 18/1/17.

INTERMON OXFAM. *Percepción de la ciudadanía española sobre temas de desigualdad y fiscalidad*, encuestas realizadas en noviembre de 2013.

INTERNATIONAL PEACE BUREAU. Four Key Elements in implementing CRC article 4 and recommendations, NGO Submission to the Day of Discussion “Resources for the Rights of the Child- Responsibility of States”, 21 septiembre de 2007, Ginebra.

Mahatma Gandhi. Título del Presupuesto Ciudadano del Gobierno de la India para el año 2009-2010.

Maastricht Guidelines on Violations of Economic, Social and Cultural Rights de enero de 1997.

MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES Y COOPERACIÓN et al. *La inclusión de los derechos humanos en las políticas públicas. Informe sobre el Plan de derechos humanos español y recomendaciones para el futuro*, junio, 2012.

Orçamento Federal ao Alcance de Todos: Projeto de Lei Orçamentaria Anual, PLOA 2014, Ministerio de Planejamento, Orçamento e Gestão. Brasília, Brasil, 2013. Disponible en: http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamento_cidadano/ofat/revista_ofat_2014_web.pdf u.v. 26/6/2017.

People’s Budget 2015, Department of Budget and Management, Republic of the Philippines.

Política Fiscal y Derechos Humanos en las Américas. Movilizar los recursos para garantizar los derechos. Informe preparado con ocasión de la Audiencia temática sobre Política Fiscal y

Derechos Humanos, 156º Periodo de Sesiones de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), Washington D.C., octubre de 2015.

Presupuesto ciudadano de la República Dominicana <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/dominican-republic-citizens-budget-graphic-2015.pdf> u.v. 26/6/17.

REVECO U., Ricardo. *Obligaciones de resultado y obligaciones de medio*. Universidad de Chile, Escuela de Derecho. Apuntes en: <https://es.scribd.com/document/213105946/Obligaciones-de-Medio-y-de-Resultado> uv. 10/11/2018.

SHIER, Judith. *Gender and Taxation in South Africa*, Disponible en http://sds.ukzn.ac.za/files/GenderTaxSA_policy_brief_final.pdf u.v. 10/10/2018.

SOLER BROCH, Mª Teresa. Lección inaugural, Facultad de Derecho, Universidad de Alicante, Curso académico 2011-2012.

SOLER BROCH, Mª Teresa. *El deber de contribuir y el derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos*. Disponible en <https://web.ua.es/es/protocolo/documentos/lecciones/leccion-inaugural-2011-2012.pdf> u.v. 10/2/2019.

SUNAT. Documento de estudio: II Curso Ciudadanía y Tributación. Disponible en: <http://www.valorsocialdeltributo.blogspot.com.es/p/evasion-tributaria-html> u.v. 3/3/2017.

TORREALBA NAVAS, Adrián. *Derecho Tributario: Introducción*, p.1 y ss. Campus Virtual Hacendario. Puede verse en: <http://campusvirtual.hacienda.go.cr/Recursos/Global/Recurso0000248/Derecho%20Tributario%20Concepto%20y%20Contenido.pdf> , u.v. 19/12/2016.

UNHCHR. *Promoting a rights-based approach to economic stabilization, recovery and growth*. Background paper, Abril 2013.

“El Gobierno británico planea cobrar un impuesto a las empresas que contraten trabajadores europeos” <http://www.elmundo.es/economia/2017/01/11/58766f6422601dc76d8b4574.html> u.v. 10/2/2018.

“Marine Le Pen quiere crear un impuesto para los trabajadores extranjeros” <http://www.lavanguardia.com/internacional/20170202/413932054169/marine-le-pen-impuesto-trabajadores-extranjeros-francia.html> u.v. 6/2/2017.

<http://www.peacetaxseven.com/> y <http://www.peacetaxseven.com/echr.html> u.v. 5/3/2017.

“¿Sabe usted cuánto paga en impuestos?” Disponible en <https://www.oroynfinanzas.com/2013/01/cuanto-paga-impuestos-iva/> u.v. 8/2/2016.

“Vacunas: Cada euro invertido ahorra hasta cinco al sistema sanitario”
<http://www.larazon.es/atusalud/vacunas-cada-euro-invertido-ahorra-hasta-cinco-al-sistema-sanitario-DL9940489> u.v. 12/6/2017.

“Un estudio sugiere que por cada euro que se invierte en bibliotecas como mínimo se obtiene un retorno de la inversión de casi el triple” <https://universoabierto.org/2016/11/02/un-estudio-sugiere-que-por-cada-euro-que-se-invierte-en-bibliotecas-como-minimo-se-obtiene-un-retorno-de-la-inversion-de-casi-el-triple/> u.v. 12/6/2017.

“Por cada euro que se invierte en ejercicio físico, se ahorran seis en salud”
http://www.elconfidencial.com/alma-corazon-vida/2013-06-27/ldquo-por-cada-euro-que-se-invierte-en-ejercicio-fisico-se-ahorran-seis-en-salud-rdquo_195903/ u.v. 12/6/2017.

“Diez acciones que el gobierno podría hacer contra la corrupción” <http://fundar.org.mx/diez-acciones-que-el-gobierno-podria-hacer-contra-la-corrupcion/> u.v. 18/7/2017.

“¿Cuánto dinero cuesta una operación?”
https://www.heraldo.es/noticias/suplementos/salud/2016/06/20/cuanto-dinero-cuesta-una-operacion_913908_1381024.html u.v. 20/02/2018.