

# ¿ES POSIBLE LA PROTECCIÓN INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES?

*IS INTERNATIONAL PROTECTION OF TAXPAYERS 'RIGHTS POSSIBLE?*

**Silda Valdez Velazco**<sup>1</sup>

(1) Universidad Católica de Santa María, Arequipa - Perú

**RESUMEN:** En el presente artículo de investigación se busca describir y establecer cómo dos organismos internacionales tales como la Corte Interamericana de Derechos Humanos y el Tribunal Europeo de derechos Humanos, encargados justamente de la protección de los derechos humanos de los ciudadanos de sus Estados miembros, han logrado concretizar la protección de los derechos de los contribuyentes pese a su escasa regulación en los tratados internacionales en base a los que imparten justicia, es así que se analizan algunos de los casos en los cuales ha existido pronunciamiento respecto a temas tributarios, los hechos, los derechos protegidos y cómo ha sido finalmente materializada esta protección en los casos concretos.

**Palabras clave:** Derechos Humanos, contribuyentes, Convención Americana de Derechos Humanos, Convenio Europeo de Derechos Humanos, tributación

**ABSTRACT:** In the present investigation, we seek to describe and establish how two international organizations such as the Inter-American Court of Human Rights and the European Court of Human Rights, precisely responsible for the protection of the human rights of the citizens of their member states, have managed to concretize the protection of the rights of taxpayers despite their poor regulation in international treaties base on those that impart justice. Thus, some of the cases in which there has been a ruling on tax issues are analyzed, the facts, the rights protected and how this protection has finally been materialized in specific cases.

**Keywords:** Human Rights, taxpayers, American Convention on Human Rights, European Convention on Human Rights, taxation.

## I. INTRODUCCIÓN

La CADH y el CEDH llevan en su texto una escasa regulación (casi nula) sobre temas de derechos humanos referidos a materia tributaria<sup>1</sup>, lo que nos lleva a preguntar ¿Es posible lograr una protección de los derechos de los contribuyentes ante éstos tribunales internacionales?

De las sentencias emitidas por la Corte IDH y el TEDH, existen pronunciamientos referidos a los derechos de los contribuyentes, pero vinculados a derechos como acceso a la justicia, tutela jurisdiccional efectiva, propiedad, cumplimiento de las sentencias, derecho a la vida, a la integridad personal, libertad de trabajo, etc.

De este modo, esta investigación se justifica en razón a que, resulta necesario esclarecer cómo a través de la protección de derechos conexos se ha logrado la protección de los derechos de los contribuyentes, en materia tributaria.

## II. METODOLOGÍA

La metodología empleada en la elaboración de la presente investigación es deductiva, no experimental, descriptiva,

habiéndose elegido estos métodos debido a que son los que mejor se adecúan a la revisión documental de los pronunciamientos emitidos por la Corte IDH y el TEDH.

## III.- RESULTADOS

Para el maestro Paulo De Barros Carvalho, los derechos subjetivos, pueden ser entendidos como: "la facultad que tiene el sujeto activo de la relación jurídica de exigir del sujeto pasivo el cumplimiento del deber jurídico estipulado en la proposición normativa" (2009, p 54).

Así, en la relación jurídica obligatoria tributaria, entendida esta como el vínculo de derecho público que surge entre el Estado con los contribuyentes, se debe tomar en cuenta que en ciertas circunstancias será el contribuyente, quien detentará la posición de sujeto activo, cuando se trate del ejercicio de los derechos que constitucional y legislativamente se le tienen reconocidos, dentro de éstos, existen un grupo que pueden ser considerados principales, esenciales, fundamentales, que inclusive pueden ser incluidos en la categoría de derechos humanos, los cuales por sus características llevan consigo el atributo de la universalidad.

<sup>1</sup> Debe hacerse notar que el artículo 8 de la CADH es el único que hace referencia al tema fiscal, en el marco de ser escuchado ante un juez imparcial en un plazo razonable.

Correspondencia:

**Silda Valdez Velazco** Abogada, Magister en Derecho Constitucional

**Dirección:** Calle San José Nro. 110 Arequipa, Perú.

**E-mail:** svaldezvelazco@gmail.com

La profesora Isabel Turégano señala que estos derechos se pueden atribuir a todos y cada uno de los individuos del planeta o de una clase determinada, en consecuencia, surge una necesidad de ampliar las pretensiones morales de estos derechos a todos los individuos que tengan las mismas características (2018, p 62). Así, existirán un grupo de derechos que podrán ser considerados como verdaderos derechos intrínsecos a los contribuyentes por el solo hecho de serlo, pero ¿será cualquier derecho?, no, a efecto de ser protegidos por los organismos internacionales, deben estar vinculados necesariamente a los derechos fundamentales de las personas, así, según el profesor Cristóbal J. Borrero Moro: “Los derechos fundamentales inciden en la aplicación de los tributos, exigiendo la igualdad en la aplicación de la ley, la inviolabilidad del domicilio, la preservación de la intimidad, la garantía de la tutela judicial efectiva, la no autoinculpación” (2011, p 43).

Tomando en cuenta esto, corresponde el análisis de los casos presentados tanto ante la Corte IDH como del TEDH.

## 1.- PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL MARCO DE LA CADH

La CADH es un tratado internacional, adoptado en la ciudad de San José de Costa Rica, en el marco de la Organización de Estados Americanos, en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, que entró en vigor en 1978, y fue ratificada por el Perú el 07 de diciembre de 1978, y se aceptó su competencia ante la Corte y la Comisión el 21 de enero de 1981 (Abad Yupanqui, 2018, p 305).

Las decisiones de la Corte IDH, son relevantes “porque las decisiones adoptadas por dicho tribunal constituyen un parámetro para la interpretación del contenido y alcances de los derechos constitucionales a nivel interno” (Salomé Resurrección, 2018, p 173). Así que constituyen verdaderas directrices de interpretación del derecho interno de un país.

Algunos de los pronunciamientos que ha emitido la Corte IDH sobre aspectos tributarios, son los siguientes:

**1.1.- Caso Cantos Vs. Argentina:** En marzo de 1972, oficiales de la Dirección de Rentas de la Provincia de Santiago del Estero, y con motivo de una presunta infracción tributaria de la Ley de Sellos, realizó allanamientos en las dependencias administrativas de las empresas del señor José María Cantos. Los oficiales de la Administración, se llevaron la documentación contable, libros y registros de comercio, comprobantes de pago, y también numerosos títulos valores y acciones mercantiles.

Este hecho habría causado gran perjuicio a sus empresas ya que no podía defenderse de ejecuciones judiciales de terceros que le exigían el pago de obligaciones que ya había cancelado.

Ante estos hechos el señor Cantos, interpuso diversas acciones judiciales. Finalmente, la Corte Suprema de la República Argentina, en fecha 17 de septiembre de 1996 dictó sentencia rechazando la demanda del señor Cantos y le ordenó pagar las costas del proceso.

En fecha 29 de mayo de 1996 el Señor José María Cantos presentó una petición ante la CIDH; la cual en fecha 10 de marzo de 1999, remitió el caso a la Corte IDH solicitando se declare la responsabilidad del Estado por la presunta violación de los derechos establecidos en los artículos 8, 21 y 25 de la CADH.

La Corte IDH, declaró su incompetencia respecto de los hechos ocurridos en marzo de 1972 y las acciones judiciales planteadas por la víctima anteriores a la entrada en vigor de la CADH para la Argentina, (septiembre de 1984), sin embargo, respecto de la petición efectuada a la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina, si emitió pronunciamiento.

El reclamo por indemnización, que había sido planteado por el señor Cantos, ante la Corte Suprema de su país, ascendía a 2 780 015 303.44 (dos mil setecientos ochenta millones quince mil trescientos tres pesos con cuarenta y cuatro céntimos) los cuales eran equivalentes al mismo monto en dólares de Estados Unidos de América, es así que la **tasa** (el tributo) que debía abonar para que su pedido fuera evaluado, era un tres por ciento de dicho monto es decir 83 400 459.10 (ochenta y tres millones cuatrocientos mil cuatrocientos cincuenta y nueve pesos con cincuenta centavos), como el monto fijado en esta **tasa**, no fue abonado de acuerdo a Ley este hecho (de no haber pagado la tasa), traía como consecuencia la imposición de una multa ascendente al 50% de la suma adeudada.

Es así que se le impuso una **multa** de 41 700 229.50 (cuarenta y un millones setecientos mil doscientos veintinueve y cincuenta pesos), además de los **costos** del proceso los cuales también eran fijados en base a el monto demandado. La **materia controvertida**, señalada por la Corte IDH, fue determinar si el monto de la **tasa**, **multa y costos**, y el tiempo desde la interposición de la demanda y la emisión de la resolución final, eran compatibles con lo dispuesto en los artículos 8 y 25 de la CADH, vinculados a los derechos de Acceso a la Justicia, a un recurso sencillo y rápido (plazo razonable).

En cuanto al **Derecho de Acceso a la Justicia**, la Corte IDH señala que no solo se concretiza con la obtención de una decisión judicial, sino que se requiere que las partes puedan obtener esta decisión sin verse coaccionados a pagar sumas desproporcionadas o excesivas por el solo hecho de interponer un recurso. Es así que la Corte IDH, determinó las sumas fijadas por concepto de tasa de justicia, multa y costos constituían una obstrucción al derecho de acceso a la justicia.

En cuanto al **Derecho al Plazo Razonable**, la Corte IDH consideró que pese a los diez años que pasaron entre la interposición de la demanda y la expedición de la decisión final en el fuero interno, sin tener otros elementos objetivos que aclaren que esta demora pueda atribuírsele de forma exclusiva de Estado de Argentina, desestimó la vulneración de este derecho.

En consecuencia, la Corte IDH, dispuso que el Estado debía abstenerse de cobrar al señor Cantos, la tasa de justicia y la multa, y debía fijar en un monto razonable los honorarios, debiendo levantar los embargos y demás medidas sobre los bienes del señor Cantos, también dispuso que el Estado debía pagar a los representantes de la víctima la cantidad de US\$ 15,000.00 (quince mil dólares de Estados Unidos de América), por gastos en el proceso internacional.

De este caso, lo más importante es el pronunciamiento respecto del derecho de acceso a la justicia, la excesiva onerosidad del monto fijado como tasa por interponer un recurso, vulneraría los principios tributarios de No Confiscatoriedad, que constituye un verdadero límite a la potestad tributaria del Estado; y, Capacidad Contributiva, entendida como “la posibilidad económica que tiene un sujeto de pagar tributos” (Bravo Cucci, 2019, pág. 66).

### 1.2.- Caso Myrna Mack Chang Vs. Guatemala:

La señora Myrna Mack Chang fue una antropóloga guatemalteca que realizaba trabajo social en las comunidades rurales desplazadas por el conflicto armado que soportaba Guatemala.

El 11 de setiembre de 1990 fue asesinada por un escuadrón de la muerte de las Fuerzas Armadas de Guatemala. El 12 de setiembre de 1990 se presenta el caso ante la CIDH, el cual recién fue admitido el 05 de marzo de 1996 y remitido a la Corte IDH el 19 de junio de 2001, y después de oídas a las partes en fecha 23 de noviembre de 2003 la Corte IDH emite sentencia declarando la Responsabilidad del Estado de Guatemala, señalando que se violó el derecho a la vida de Myrna Mack Chang, que se vulneró el derecho a la integridad personal de sus familiares, y entre otros además señaló que se debía reparar el daño material e inmaterial sufrido, costas y gastos; y, gastos futuros.

Los derechos que se consideró vulnerados en la sentencia fueron los siguientes: derecho a la vida e integridad personal, derecho a las garantías judiciales, protección judicial y obligación de respetar los derechos. Vinculados a estos, el aspecto con relevancia tributaria, viene a ser la consecuencia de la acreditación del daño material e inmaterial, costas y gastos (fundamentados en los puntos 134.103 a 134.107 y 246 a 286 de la sentencia), al respecto en el punto 16 de su parte resolutive la Corte IDH, ordenó que los montos que debían entregarse como indemnización por daño material e inmaterial, costas y gastos fijados en la sentencia debían pagarse en su totalidad, sin que ninguno pueda ser objeto de impuesto, gravamen, tasa actualmente existente o que pueda decretarse en el futuro.

Así, al disponer esto, la Corte IDH estableció la **intangibilidad tributaria de la reparación**, es decir la inafectación tributaria de los montos indemnizatorios. Esta sentencia no busca excluir al beneficiario del sistema tributario del país, sino que el monto otorgado como indemnización no se reduzca por este motivo. Una vez recibido el monto indemnizatorio en su totalidad, y si la víctima o sus familiares decidían realizar actividades comerciales con el monto recibido, el producto de estos emprendimientos si estaría afecto al pago de los tributos, pero jamás el monto original recibido como indemnización.

En la legislación peruana, el inciso b) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta considera como ingreso inafecto el monto que se reciba como indemnización, en cualquier otra forma.

## 2.- Protección de los Derechos de los Contribuyentes en el marco del CEDH

El sistema europeo para la protección de los derechos humanos, tiene como máximo órgano al Tribunal Europeo

de Derechos Humanos, TEDH, llamado también Tribunal de Estrasburgo o Corte Europea de Derechos Humanos, que fue fundado el 21 de enero de 1959 y renovado el 31 de octubre de 1998, y se encarga de la protección de los derechos humanos en el marco del Convenio para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y sus protocolos adicionales.

El TEDH, es un “tribunal con las características que definen la jurisdicción: la independencia e imparcialidad de sus miembros, el carácter contradictorio del procedimiento y el carácter de fuerza vinculante de sus decisiones” (López Guerra & Saiz Arnaiz, 2017, p. 61). Del texto del CEDH no se puede apreciar un texto expreso referido al establecimiento de derechos de los contribuyentes, sin embargo, esto no ha sido óbice para que el TEDH emita pronunciamiento respecto de éstos.

**2.1.- Caso Routsalainen Vs Finland:** El señor Routsalainen fue sancionado en un procedimiento penal por haber usado un carburante menos gravado que el diésel en el tanque de su vehículo, hecho que constituía delito de defraudación tributaria mínimo. Esta sentencia en la vía penal no fue apelada, por lo que tuvo la calidad de cosa juzgada.

Con posterioridad a la sanción penal, el señor Routsalainen fue sancionado con una multa en el procedimiento administrativo tributario el cual era igual al triple del tributo omitido, sanción que fue considerada no solamente compensatoria sino preventiva y sancionadora, llegando a determinar el TEDH que la verdadera naturaleza de la sanción impuesta, era criminal y no solo administrativa. El TEDH consideró que el derecho vulnerado fue la prohibición del *ne bis in idem*. Invocando en el artículo 4 del séptimo protocolo adicional del CEDH.

Tomando en cuenta los “Criterios Engel”<sup>2</sup> el TEDH concluyó que la sanción impuesta al señor Routsalainen excedía el ámbito fiscal y podía ser considerada una norma penal. Sin embargo, el TEDH no tomó en cuenta que en muchas ocasiones las sanciones administrativas no persiguen únicamente un rol reparador del daño, sino que buscan el desincentivo de determinadas conductas de los administrados, y no por ello deberían ser consideradas como de naturaleza penal.

**2.2.- Caso Chambaz Vs. Suiza.** El señor Yves Chambaz fue materia de un procedimiento tributario por parte de la administración tributaria de Suiza, en la cual se le solicitó que presentase diversa documentación, y al negarse a brindar la información solicitada, fue sancionado con multas equivalentes a cinco mil francos suizos, en el procedimiento se culminó que el señor Chambaz había ocultado renta, por lo que se le sancionó por evasión fiscal con un monto de un millón de francos suizos. El TEDH se pronunció respecto de los derechos a la no autoincriminación y a la igualdad de armas. Al respecto del texto del inciso 1) del artículo sexto del CEDH, no se aprecia expresamente el derecho a la no autoincriminación, sin embargo, el TEDH ha considerado que de su interpretación puede colegirse que allí está establecido.

En cuanto al **derecho a la no autoincriminación** el TEDH había emitido otros pronunciamientos con anterioridad señalando que la imposición de sanciones por la sola denegación de la presentación de documentos vulnera el

2. El TEDH en la sentencia Engel contra los Países Bajos estableció estos tres criterios: 1.- Clasificar la disposición en el derecho penal, 2.- Analizar los destinatarios de la norma que sanciona una infracción y la naturaleza o el objetivo de la sanción (no tendrá carácter penal si la sanción persigue compensar o reparar daños patrimoniales, pero si su objetivo es la represión y prevención o la protección de bienes jurídicos que normalmente se protegen en las leyes penales estaremos frente a una sanción penal, 3.- El tipo y gravedad de la sanción.

referido inciso 1) del artículo 6 del CEDH, sin hacer distinción respecto del derecho a guardar silencio en interrogatorio; en contraposición a negarse a aportar documentación, señalando el TEDH que el derecho a la no autoincriminación se refería a ambos supuestos.

En cuanto al **derecho a la igualdad de armas**, el TEDH también aplicó el inciso 1) del artículo 6 de la CEDH, y determinó que se había vulnerado este derecho debido a que la administración tributaria se había negado a revelar documentación que servía de fundamento a sus sanciones, y que esta negativa se debía fundamentar únicamente en intereses nacionales (orden público); o, derechos fundamentales de terceros.

Los pronunciamientos de los organismos internacionales en materia de derechos de los contribuyentes constituyen verdaderos parámetros que deberán ser observados por los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros, así, "la jurisprudencia de la Corte IDH no debe ser aplicada por los jueces en forma automática e irreflexiva" (Amaya, 2019, p 112), sino de forma integradora.

#### IV.- CONCLUSIONES

Primero, pese a no estar expresamente establecidos los derechos de los contribuyentes en la CADH y el CEDH, si es posible la protección internacional de los derechos de los contribuyentes, ya que tanto la Corte IDH como el TEDH se han pronunciado al respecto, vinculándolos con otros derechos más generales.

Segundo, la Corte IDH considera que la excesiva onerosidad del monto fijado como tasa por interponer un recurso, vulnera los derechos de los contribuyentes. También reconoce el derecho a la intangibilidad de las reparaciones, y al hacerlo determinó que estas no pudieran ser mermadas de forma alguna con tributo o gravamen creado o por crearse.

Tercero, el TEDH, considera que se ha vulnerado el principio del *ne bis in idem* cuando habiéndose impuesto una sanción penal, se impone una sanción administrativa que, analizada en su "naturaleza", resulta que también tiene naturaleza penal. También el TEDH al interpretar el inciso 1 del artículo 6 del CEDH ha creado el derecho a la no autoincriminación y el derecho a la igualdad de armas.

#### ABREVIATURAS EMPLEADAS

**CADH:** Convención Americana sobre Derechos Humanos

**CIDH:** Comisión Interamericana de Derechos Humanos

**Corte IDH:** Corte Interamericana de Derechos Humanos

**CEDH:** Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las libertades fundamentales

**TEDH:** Tribunal Europeo de Derechos Humanos

#### REFERENCIAS

- [1] Abad Yupanqui, S. (2018). Constitución y Procesos Constitucionales. Lima: Palestra Editores.
- [2] Amaya, J. A. (2019). El Debate sobre la última palabra. Reflexiones sobre los controles de constitucionalidad y convencionalidad. Revista LEX, 91-114. doi:DOI:http://ezproxy.ucsm.edu.pe:2073/10.21503/lex.v16 i21.1543
- [3] Borrero Moro, C. (2011). Los Derechos Fundamentales de los Contribuyentes. Lima: Nomos & Tesis.
- [4] Bravo Cucci, J. (2019). Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva. En D. Yacolca Estares, & P. De Barros Carvalho, Interpretación, Simulación, Obligación y Presunciones Tributarias (págs. 65 -78). Lima: Editora y Distribuidora Ediciones Legales EIRL.
- [5] Corte Interamericana de Derechos Humanos. (28 de noviembre de 2002). Sentencia Cantos Vs. Argentina. (Nro. 97) . Obtenido de [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_97\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_97_esp.pdf)
- [6] Corte Interamericana de Derechos Humanos. (25 de noviembre de 2003). Sentencia Myrna Mack Chang Vs. Guatemala . Obtenido de [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_101\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_101_esp.pdf)
- [7] De Barros Carvalho, P. (2009). Teoría de la Norma Tributaria. Lima: ARA Editores E.I.R.L.
- [8] López Guerra, L., & Saiz Arnaiz, A. (2017). Los Sistemas Interamericano y Europeo de Protección de los Derechos Humanos. Lima: Palestra Editores.
- [9] Salomé Resurrección, L. S. (2018). Discriminación estructural. Aproximación al concepto y estándares en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Cuadernos de análisis y crítica a la jurisprudencia constitucional, 147-174.
- [10] Tribunal Europeo de Derechos Humanos. (16 de septiembre de 2009). Caso Routsalainen Vs Finland. Strasbourg. Obtenido de <https://www.legal-tools.org/doc/9f77d4/pdf/>
- [11] Tribunal Europeo de Derechos Humanos. (05 de julio de 2012). Caso Chambaz Vs Suiza. Strasbourg. Obtenido de <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22dmdocnumber%22:%5B%22905683%22%2C%22itemid%22:%5B%22001-110240%22%5D%7D>
- [12] Turégano, I. (2018). Derechos Humanos, Universalidad y Cosmopolitismo . Obtenido de [https://books.google.com.pe/books?hl=en&lr=&id=LJHmDAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT47&ots=GGJ9eoWnV&sig=qQHIKlwfeDGKv7fwjvZ-urTs3iY&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.pe/books?hl=en&lr=&id=LJHmDAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT47&ots=GGJ9eoWnV&sig=qQHIKlwfeDGKv7fwjvZ-urTs3iY&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false)

Recibido el 28 de octubre del 2020 y aceptado para su publicación el 6 de diciembre del 2020