

ASUNTOS TRIBUTARIOS EN LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS

TAX MATTERS IN THE CASE LAW
OF THE INTER-AMERICAN COURT
OF HUMAN RIGHTS

QUESTÕES TRIBUTÁRIAS NA
JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL
INTERAMERICANO DE DIREITOS
HUMANOS

PATRICIO MASBERNAT*
GLORIA RAMOS-FUENTES**

* <https://orcid.org/0000-0002-8697-2649>. Universidad Autonoma de Chile,
Chile. patricio.masbernat@uautonoma.cl

** <https://orcid.org/0000-0001-7137-9474>. Universidad Autonoma de Chile y
Ministerio de Relaciones Exteriores del Gobierno de Chile, Chile.
gloramos76@gmail.com.

RECIBIDO: 04/08/2018. ENVÍO A PARES: 06/08/2018
APROBADO POR PARES: 01/04/2019. ACEPTADO: 09/07/2019

DOI: 10.5294/DIKA.2019.28.2.8

PARA CITAR ESTE ARTÍCULO / TO REFERENCE THIS ARTICLE / PARA CITAR ESTE ARTIGO
PATRICIO MASBERNAT Y GLORIA RAMOS-FUENTES, "ASUNTOS TRIBUTARIOS EN LA JURIS-
PRUDENCIA DE LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS", EN DIKAION, 28, 2
(2019), 404-439. DOI: [HTTPS://DOI.ORG/10.5294/DIKA.2019.28.2.8](https://doi.org/10.5294/DIKA.2019.28.2.8)

RESUMEN

El objetivo del presente trabajo es mostrar cómo la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha tratado temas sobre tributación con diversos propósitos y en distintas circunstancias. La Carta Interamericana de Derechos Humanos no aborda de modo directo los derechos del contribuyente, y solo efectúa una mención específica a asuntos fiscales en materia procesal. Pese a ello, la experiencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos da cuenta de la posibilidad de que un tribunal como la Corte Interamericana de Derechos Humanos pueda abordar de modo más amplio esta clase de asuntos a través del reclamo por otros derechos que incidan en asuntos tributarios. No obstante lo anterior, existen consecuencias tributarias de las decisiones de la Corte y, generalmente, se ha pronunciado en relación con dichas cuestiones. A juicio de los autores, esta clase de asuntos deberían ser abordados por la doctrina de un modo más habitual a fin de lograr un mayor desarrollo dogmático al servicio de la solución de esta clase de problemas.

PALABRAS CLAVE

Tributos; impuestos; fiscalidad; derechos del contribuyente; derechos humanos.

ABSTRACT

This paper aims to show how the decisions of the Inter-American Court of Human Rights have dealt with taxation issues for various purposes and in different circumstances. The Inter-American Democratic Charter does not refer directly to taxpayer rights and mentions tax matters only in procedural terms. Nevertheless, the experience of the European Court of Human Rights proves that it is possible for a court like the Inter-American Court to study these cases more broadly by claiming other tax-related rights. Notwithstanding the foregoing, the Court's decisions have tax consequences, and it has generally expressed opinions on tax matters. For the authors, these issues should be addressed by the legal doctrine in a way that has not yet been explored.

KEYWORDS

Taxation; taxes; fiscality; tax system; taxpayer rights; human rights.

RESUMO

O principal objetivo deste artigo é mostrar como as decisões da Corte Interamericana de Direitos Humanos trataram de questões tributárias com objetivos diferentes e em diferentes circunstâncias. A Carta Interamericana de Direitos Humanos não se refere diretamente aos direitos do contribuinte, e apenas faz menção específica a questões tributárias em matéria processual. No entanto, a experiência do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos mostra a possibilidade de que o Tribunal (ou a Corte Interamericana) poderia estudar esse tipo de caso de forma mais ampla, através da reivindicação de outros direitos que afetam os casos dos contribuintes. Não obstante o acima exposto, existem consequências tributárias das decisões da Corte Interamericana e, em geral, em relação a essas questões, emitiu pareceres sobre questões tributárias. Para os autores, este tipo de questões deve ser tratado pela doutrina legal de uma maneira que ainda não foi realizada.

PALAVRAS-CHAVE

Tributação; impostos; fiscalidade; direitos dos contribuintes; direitos humanos.

SUMARIO: INTRODUCCIÓN. 1. TUTELA JUDICIAL EFECTIVA Y TASAS DE ACCESO A LA JUSTICIA. 1.1. CASO CANTOS VS. ARGENTINA. 2. EFICACIA DE LAS SENTENCIAS, Y SU ENTORPECIMIENTO POR CAUSAS TRIBUTARIAS. 2.1. CASO SUÁREZ ROSERO VS. ECUADOR. 2.2. CASO BAENA RICARDO Y OTROS (270 TRABAJADORES) VS. PANAMÁ. 2.3. CASO MYRNA MACK CHANG VS. GUATEMALA. 2.4. CASO LOAYZA TAMAYO VS. PERÚ. 3. DERECHO DE PROPIEDAD Y TRIBUTOS. 3.1. CASO ACEVEDO BUENDÍA Y OTROS VS. PERÚ. 3.2. CASO CHIRIBOGA VS. ECUADOR. 3.3. CASO IVCHER BRONSTEIN VS. PERÚ. 4. DERECHOS A LA VIDA Y A LA INTEGRIDAD PERSONAL, LIBERTAD DE TRABAJO, DERECHO DE PROPIEDAD Y ABUSO DEL SISTEMA TRIBUTARIO. 4.1. CASO IBSEN CÁRDENAS E IBSEN PEÑA VS. BOLIVIA. 4.2. CASO I.V. VS. BOLIVIA. CONCLUSIONES.

INTRODUCCIÓN

Existe una relación de tensión entre los derechos humanos y los impuestos, pues estos últimos constituyen el precio de nuestros derechos y, en tal sentido, son un límite a los mismos (como, por ejemplo, limita claramente la propiedad)¹. Esto conduce a un muy amplio campo de estudio de los derechos humanos en relación a los tributos, del cual en esta introducción solo queremos exponer un esbozo para abordar y evaluar el tratamiento que ha llevado a cabo al respecto la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH).

Los asuntos tributarios analizados en algunos de sus múltiples aspectos por tribunales internacionales de derechos humanos se han presentado desde hace más de dos décadas.² Esta materia se constituye en un asunto cada vez más relevante, lo que hace años fue puesto de relieve en una nota editorial de *Intertax*.³ Unos pocos años más tarde, el profesor Baker comentaba: “This is very much a developing area. A start has been made on the extension of human rights rules to the tax field. There are some existing protections, but what is really interesting is what is to come”.⁴ Desde esa época este asunto ha sido abordado por los especialistas, pero no tan a menudo como se podría haber esperado.⁵ Al parecer, el estudio siempre ha sido más llamativo desde la perspectiva del derecho nacional, es decir, como un asunto vinculado a normas y tribunales de cada país. Tal

1 Eric Allen ENGLE, *Les droits de l'homme et l'impôt*, 2008, p. 1, en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1271870>, fecha de consulta: 8 de septiembre de 2018.

2 BAKER, en un estudio del año 2000, describe las investigaciones existentes en Europa sobre la materia desde la década de los ochenta (Philip BAKER, “International: Taxation and the European Convention on Human Rights”, *European Taxation* 40 (8) (2000), passim).

3 Delphine DE DROUAS e Isabelle SIENKO, “The Increasing Importance of the European Convention on Human Rights in the Tax Area”, *Intertax* 25-10 (1997), p. 332.

Como pone de manifiesto VAN DER BRUGGEN, la importancia de los asuntos de tributación internacional, por otro lado, ha llevado a sostener la necesidad de crear tribunales especializados en esta área. Se trata, por cierto, de una materia que incide en el derecho internacional, pero no directamente en los derechos humanos (si bien este autor hace referencia a este tipo de casos), como es el caso de lo observado en este artículo. “The calls for an International Tax Court by tax practitioners coincide with internationalists reviewing how to increase the use and appeal of the ICJ shortly after its 50th anniversary, 7 reasons enough to justify a closer look. But tax experts have lost the enthusiasm of the 1950s for the ICJ playing a role in the settlement of international tax disputes. In the literature, the ICJ is simply ignored as a possible player or deemed unsuitable to fulfil any role in international fiscal dispute resolution” (Edwin VAN DER BRUGGEN, “Compulsory jurisdiction of the International Court of Justice in tax cases: Do we already have an ‘International Tax Court?’”, *Intertax* 29-8/9 (2001), p. 250).

4 Philip BAKER, “Taxation and the European Convention on Human Rights”, en *GITC Review* 1 (1) (2001), p. 12.

5 En nuestro idioma, recientemente, Cristián J. BILLARDI, *Los derechos del hombre y su tutela jurídica en el derecho tributario y financiero*, Buenos Aires, Ad Hoc, 2018.

vez por esto la academia europea haya tratado este tema de la mano de la interacción de los derechos nacionales con el derecho europeo, y particularmente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH).

En efecto, la perspectiva usual de abordar esta materia es a través de los derechos fundamentales y derechos constitucionales en el ámbito tributario, así como de otros aspectos derivados de las normas constitucionales, limitaciones a la potestad tributaria,⁶ tales como los principios materiales y formales de la tributación, por ejemplo, la capacidad contributiva, reserva de ley en materia tributaria o la exclusión de la discriminación arbitraria.⁷ A partir de esta variante, se ha derivado a la idea de justicia tributaria y derechos humanos.⁸

Otro foco de atención ha sido la aplicación de los derechos humanos por tribunales nacionales, lo que también suele ser confundido con los fundamentales.⁹ En este caso, uno de los asuntos que más ha sido atendido es la aplicación de los derechos humanos vinculados a los procesos judiciales como, por ejemplo, el derecho a la tutela judicial efectiva y al debido proceso.¹⁰

En tercer término, los especialistas se han interesado en los asuntos de tributación y derechos humanos a nivel de Europa. Las obras en este ámbito se han referido tanto a derecho europeo como a derecho de América, especialmente en su impacto con el derecho nacional, tratando de extenderlo a nivel global.¹¹ Aquí existe una influencia mutua del derecho de la Unión Europea¹² y el sistema europeo de derechos humanos,¹³ así como de la propia realidad supranacional de mutua influencia entre el derecho de la Unión Europea y el nacional de los países

6 Véase Alisson CHRISTIANS, "Human rights at the borders of tax sovereignty", SSRN, 2017, en <https://ssrn.com/abstract=2924925>, fecha de consulta: 6 de diciembre de 2018.

7 Bridget J. CRAWFORD y Carla SPIVACK, "Tampon taxes, discrimination and human rights", en *Wisconsin Law Review* 491 (2017), p. 513.

8 Véase Juan Manuel ORTEGA MALDONADO (coord.), *Justicia tributaria y derechos humanos*, Mexico, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2016, *passim*; César RUIZ JIMÉNEZ, *Derecho tributario y derechos humanos. Diálogo en México y el mundo*, Mexico, Tirant lo Blanch, 2016.

9 Es necesario recordar la diferencia entre derechos fundamentales y derechos humanos: "la terminología de los Derechos Humanos remite a que existan aspiraciones fuera de la regulación jurídica vigente, junto a los criterios morales que sirven para su fijación, mientras que los derechos fundamentales poseen una remisión positivadora primaria" (Geofredo ANGULO LÓPEZ, *Teoría contemporánea de los derechos humanos. Elementos para una reconstrucción sistémica*, Madrid, Dykinson, 2015, p. 132).

10 Uno de los temas relevantes que se ha vuelto tradicional en este campo es abordado en el trabajo de Luis María ROMERO FLOR, "Deberes tributarios vs. derechos humanos: el derecho a no autoinculparse en el procedimiento tributario", *Parlamento y Constitución, Anuario* 17 (2015), pp. 247-266.

11 Miguel POIRES MADURO, Pasquale PISTONE, *et al.*, *Human Rights and Taxation in the World*, Amsterdam, IBFD, 2011, *passim*. No cabe duda de que las tensiones entre los derechos humanos y la tributación constituyen un asunto global, pero por razones que aquí exponemos, los autores suelen enfatizar la experiencia europea. Véase al respecto Marco GREGGI, *Bridging a Sea: Human Rights and Supranational Limits to Tax Law*, 2009, en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1376242>, fecha de consulta: 20 de noviembre de 2018.

12 Tratado de Lisboa, en http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_1.1.5.pdf, fecha de consulta: 2 de marzo de 2019; Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_es.pdf, fecha de consulta: 2 de marzo de 2019.

13 Clement ENDRESEN, "Taxation and the European Convention for the Protection of Human Rights: Substantive issues", *Intertax* 45-8/9 (2017), pp. 508-526, *passim*.

miembros.¹⁴ En este ámbito se destacan temas como la no discriminación¹⁵ y los derechos de contenido procesal¹⁶ además, obviamente, del derecho de propiedad.¹⁷

La perspectiva de algunos autores también ha enfatizado aspectos teóricos y no solo normativos.¹⁸

Otro aspecto atendido por los especialistas es el de la tributación internacional y el derecho internacional de los derechos humanos, especialmente en el campo de las convenciones para evitar la doble imposición¹⁹ o los convenios de intercambio de información²⁰, así como la evasión fiscal²¹ o la actividad riesgosa de las empresas en operaciones globales.²²

Otra importante línea de investigación de la vinculación entre derechos humanos y tributación ha sido la relacionada con el problema de la pobreza. Algunos trabajos interesantes dan cuenta de la necesidad de fundamentar el sistema tributario en los derechos humanos (*human rights-based approach*).²³ Otros trabajos destacan

14 Esto siempre fue una realidad, pero se ha remarcado más con el Tratado de Lisboa, en que la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea adquiere el mismo valor jurídico que los tratados. Integra el bloque de constitucionalidad sobre el que puede pronunciarse el Tribunal de Justicia, en http://europa.eu/rapid/press-release_CJE-09-104_es.htm. Marc DASSESSE, "Human rights, european law and tax law: The implications of the judgments of the Court of Human Rights in re Funke and of the European Court of Justice in re Csrbiao", en *EC Tax Review*, 3 (1994), pp. 86-90. Asimismo, se integra el Convenio Europeo de Derechos Humanos (el artículo 6 TUE, apartado 2, precisa que "la Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados. El Protocolo N° 8 indica que el acuerdo de adhesión debe precisar, en particular, "las modalidades específicas de la posible participación de la Unión en las instancias de control del Convenio Europeo [y] los mecanismos necesarios para garantizar que los recursos interpuestos por terceros Estados y los recursos individuales se presenten correctamente contra los Estados miembros, contra la Unión, o contra ambos, según el caso". Esta adhesión "no afect[a] a las competencias de la Unión ni a las atribuciones de sus instituciones", en http://europa.eu/rapid/press-release_CJE-09-104_es.htm, fecha de consulta: 2 de marzo de 2019. Ruth MARTINÓN QUINTERO, "Los derechos humanos en la Unión Europea. En especial, el problema de la adhesión de la Unión al Convenio Europeo de Derechos Humanos", *Revista Europea de Derechos Fundamentales* 28 (2) (2015), pp. 49-71.

15 Véase Jan WOUTERS, "The principle of non-discrimination in European Community law?", en *EC Tax Review* 2 (1999), pp. 98-106; Daniel S. SMIT, "Capital movements and direct taxation: The effect of the non-discrimination principles", *EC Tax Review* 3 (2005), pp. 199-209.

16 Véase Arjo VAN ELJSDEN y Janco VAN DAM, "The impact of european law on domestic procedural tax law: Wrongfully underestimated?", *EC Tax Review* 5 (2010), 199-209; Stefan N. FROMME, "The European Court of Human Rights and the right of the accused to remain silent: Can it be invoked by taxpayers?", en *InterTax* 11 (1993), pp. 520-549; Mirugia RICHARDSON, "The EU and ECHR rights of the defence principles in matters of taxation, punitive tax surcharges and prosecution of tax offences", *EC Tax Review* 6 (2017), pp. 323-334.

17 Véase Rusen ERGEC, "Taxation and property rights under the European Convention on Human Rights", *Intertax* 39 (1) (2011), pp. 2-11.

18 Véase Reuven S. AVI-YONAH y Gianluca MAZZONI, "Taxation and human rights: A delicate balance. Public law and legal theory research", *Paper Series* 520 (2016), en <http://ssrn.com/abstract=2834883>, fecha de consulta: 10 de agosto de 2018.

19 Véase Philip BAKER, "Double taxation conventions and human rights", en *Double Taxation Conventions*, Philip Baker (ed.), London, Sweet & Maxwell's Tax Library, 2018; Iryna STEPANOVA, *European Double Taxation and Human Rights in a Globalised World*, 2016, en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2996112>, fecha de consulta: 6 de diciembre de 2018.

23 Esto se destaca en Tax Justice Network, "Taxation and human rights, Editorial", *Quarterly newsletter of the Tax Justice Network Africa* 2(4) (2011); "Taxes and human rights, Policy brief of the Tax Justice Network Germany", 08e (2013); Adrienne MARGOLIS, "Tax justice and human rights: The beginning of a beautiful friendship?", *The Human Rights Issue* 9 (2) (2014).

los obstáculos de Estados subdesarrollados para financiar los derechos humanos, tales como la regresividad del sistema tributario (v. g., altos impuestos al consumo de bienes esenciales) o la evasión y elusión de contribuyentes con importante capacidad contributiva.²⁴ Un reporte de la International Bar Association plantea la necesidad de proveer medios judiciales (*remedies*) internacionales idóneos para controlar los abusos sobre el sistema tributario que afecten los derechos humanos, en la medida en que también estos son causa de la pobreza.²⁵

La postura de la International Bar Association da pie a nuestra postura metodológica. A nuestro juicio, la comprensión completa del problema de la aplicación de los derechos humanos en materia tributaria debe considerar también dicho eslabón (internacional y jurisdiccional) de la cadena de normas aplicables al caso tributario. La importancia del tema se puede ilustrar con el caso conocido como Lista Falciani, el cual trata acerca de un empleado de la sucursal suiza del Banco Británico HSBC, el informático suizo Herve Falciani, quien fue acusado por su empleador ante las autoridades suizas por robar información (delito de espionaje financiero), y fruto de la investigación penal y la orden de captura fue detenido en Francia en el año 2009. Frente a ello, el acusado decidió revelar los datos de 130.000 clientes del Banco, presuntos evasores fiscales. Dicha información fue adquirida por Francia y entregada a otros países en el marco de los convenios internacionales de intercambio de información (especialmente las normas aplicables de los CDI y la Directiva 77/779 de asistencia mutua entre Estados miembros de la Unión Europea).²⁶ Las administraciones tributarias nacionales han usado esta información para perseguir a los contribuyentes residentes que han evadido sus obligaciones tributarias, prueba que ha sido aceptada por tribunales nacionales a pesar de haber sido obtenida por medios inicialmente ilícitos.²⁷ El TEDH ha revisado situaciones como estas, por ejemplo, en “K.S. & M.S. vs. Germany”.²⁸

24 Bridget BURROWS, “Why tax is a human rights issue: Empowering communities living in poverty to hold governments to account for public services”, en *Contemporary Challenges In Securing Human Rights*, London, Institute of Commonwealth Studies, School of Advanced Study, University of London, pp. 67-74.

25 Lloyd LIPSET *et al.*, *Tax Abuses, Poverty and Human Rights. A report of the International Bar Association’s Human Rights Institute*, London, International Bar Association, 2013, pp. 140 y ss.

26 Véase Plácido MARTOS BELMONTE, “El nuevo estándar global de intercambio automático de información sobre cuentas financieras de la OCDE (CRS, common reporting standard): estructura y funcionamiento. Aplicación del mismo en la unión europea: Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014”, *Crónica tributaria* 159 (2016), pp. 103-130.

27 Como en España, la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2017, Sala de lo Penal, Sentencia 116 de 2017, Recurso Casación 1281 de 2016; e Italia, Repubblica Italiana, Corte Suprema Di Cassazione, Sezione Tributaria Cass. civ. Sez. V, Sent., 26-08-2015, 17183, ricorso 10440/2014.

28 Caso 33696/11, sentencia de 6 de octubre de 2016. BLANCO comenta que el TEDH ha considerado que el uso por los gobiernos de pruebas conseguidas de dicho y por cumplimiento de convenios internacionales de intercambio de información, no atentan contra los derechos humanos de contenido procesal, en la medida de que se sujeten a ciertas condiciones de las audiencias y del respeto al principio de contradicción (casos: Kostovski, 20 de noviembre de 1989; Windisch, 27 de noviembre de 1990) (Isidoro BLANCO CORDERO, “La admisibilidad de las listas de evasores fiscales sustraídas en el extranjero como prueba para acreditar la comisión de delitos fiscales”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho* 3 [2015]).

En Italia, Paolo DE MARTINO, “Diritto Penale Contemporaneo, Lista Falciani: Il fine giustifica i mezzi? Note a margine di due provvedimenti ‘innovativi’”, *Tribunale di Novara*, ord. 8 giugno 2015, *Fidelio Cass. civ.*, sez. VI, ord. 13 maggio 2015, 9760, Pres, en www.penalecontemporaneo.it, fecha de consulta: 29 de septiembre de 2015.

Cabe destacar que la jurisprudencia sobre asuntos tributarios del TEDH es mucho más amplia que su par de América. Si bien las convenciones internacionales sobre derechos humanos no hacen referencia a los derechos del contribuyente, sí ha sido posible pronunciarse sobre asuntos tributarios con ocasión del conocimiento de reclamos por la vulneración de derechos de carácter genérico esgrimidos por personas en su calidad de contribuyentes, tales como el derecho a un juicio sin dilaciones (*Kiryakov vs. Ucrania*, 2012, 26124/03), el derecho a un Tribunal independiente e imparcial (*S. vs. Austria*, 1993, 18778/91), el derecho a la presunción de inocencia (*A.P., M.P. y T.P. vs. Suiza*, 1997, 19958/92), el derecho a no autoincriminarse (*Funke vs. Francia*, 1993, 10828/848), el derecho a la protección del domicilio (*Niemietz vs. Alemania*, 1992, 72/1991), libertad de religión (*Alujer Fernández y Caballero García vs. España*), la libertad de asociación (*Vordur Ólafsson vs. Islandia*, 2010, 20161/06), el derecho de propiedad (*Buffalo SRL en liquidación vs. Italia*, 2003, 38746/97), etc.

En este trabajo nos queremos enfocar exclusivamente a la perspectiva del sistema interamericano de derechos humanos, desde el derecho internacional, y no desde el derecho constitucional o de la interacción entre sistemas jurídicos internacional e interno.²⁹ Dejaremos los análisis respecto de la aplicación de la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH) en órganos jurisdiccionales internos para otras publicaciones. Estimamos que la distinción es importante, tanto desde el modelo de argumentación e interpretación jurídicos, como desde el sistema de fuentes, entre otros aspectos de metodología, y de los alcances de las conclusiones. Es obvio que existen influencias mutuas, pero al menos por razones plausibles tanto científicas como de análisis sistemático es adecuado para nuestros fines efectuar estas las diferenciaciones.

El derecho internacional de los derechos humanos, en intersección con el derecho tributario, conduce al derecho internacional tributario. Desde dicho lugar, además, es posible observar problemas institucionales que derivan de los debates forenses en la Corte IDH. Para evaluar adecuadamente esto último, es necesario exponer la comprensión del asunto por los tribunales de los sistemas regionales de derechos humanos. En este artículo buscamos efectuar una aproximación general del tema, con foco en las decisiones de la Corte IDH.³⁰

29 En este sentido, es diferente de los análisis efectuados en otras ocasiones por nosotros, o por otros autores latinoamericanos. Véase Patricio MASBERNAT, "Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional", *Ius et Praxis* 8 (2) (2002), pp. 299-357; Gabriela RÍOS GRANADOS (coord.), *Derechos Humanos del Contribuyente*, Mexico, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2016.

30 No nos referiremos a la labor del Tribunal Europeo de Justicia, que aborda algunas libertades y derechos en relación con los contribuyentes en el ámbito europeo. La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea se publicó en el año 2007, y mantiene una vinculación interpretativa con la Convención Europea de Derechos Humanos (CEDH) y sus protocolos, prevé la adhesión de la Unión Europea a la CEDH y otorga categoría de principios generales a los derechos fundamentales garantizados por esta y a aquellos que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros (José Carlos PEDROSA LOPEZ, "La importancia del tribunal de justicia de la Unión Europea y la relevancia de su jurisprudencia en materia tributaria sobre los estados miembros", *Revista Boliviana de Derecho* 19 (2015), pp. 378-403.

1. TUTELA JUDICIAL EFECTIVA Y ACCESO A LA JUSTICIA, Y TASAS JUDICIALES

1.1. Caso Cantos vs. Argentina

La Sentencia de Fondo, Reparaciones y Costas de este caso data del 28 de noviembre de 2002.³¹ Se trata del asunto más conocido en materia de tributos decidido por la Corte IDH.

Sus hechos se desarrollan a comienzos de 1970, y el afectado fue el Sr. J. M. Cantos, dueño de un grupo empresarial en la Provincia de Santiago del Estero, Argentina. En marzo de 1972, la Dirección General de Rentas de la Provincia, con base en una presunta infracción tributaria de la Ley de Sellos, realizó allanamientos en las dependencias administrativas de sus empresas. Los oficiales de la administración se llevaron, sin inventariar, la totalidad de la documentación contable, libros y registros de comercio, comprobantes y recibos de pago, y también numerosos títulos valores y acciones mercantiles. Ello causó un gran perjuicio económico a la empresa. Desde marzo de 1972, el Sr. Cantos presentó distintas acciones judiciales en su defensa. Con motivo estas acciones, dicho empresario fue objeto de sistemáticas persecuciones y hostigamientos por parte de agentes del Estado (incluso fue detenido e incomunicado). Intentó acciones judiciales, administrativas y de control constitucional (amparos) que fueron rechazadas, declaradas improcedentes o las causas incoadas fueron sobreseídas. El 17 de septiembre de 1996, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó sentencia y lo condenó a unas costas judiciales de más de US\$145.000.000, correspondientes a tasas judiciales y honorarios profesionales.

Al revisar el caso, la Corte IDH se centró en el artículo 8.1 de la CADH, que consagra el derecho de acceso a la justicia, el cual apunta a que los Estados no deben interponer trabas a las personas que acudan a los jueces o tribunales en busca de que sus derechos sean determinados o protegidos, refiriéndose tanto a los derechos de la Convención como a los constitucionales y legales, que se concretan en un efectivo acceso a un recurso judicial que permita defender dichos derechos.

En este caso, la Corte IDH debió decidir si la aplicación de la ley y la consecuente determinación de una tasa de justicia es compatible con los artículos 8 y 25 de la CADH, referentes al derecho al acceso a la justicia y a un recurso sencillo y rápido, y particularmente si las sumas fijadas como tasa de justicia y la multa (y agrega los honorarios profesionales regulados con base en el monto de la litis) constituyen o no una obstrucción al acceso a la justicia.

31 Corte IDH, Ficha técnica, en http://www.corteidh.or.cr/CF/jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nId_Ficha=272, fecha de consulta: 6 de diciembre de 2018. Sentencia de 28 de noviembre de 2002, Fondo, Reparaciones y Costas, en <http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/serie-c97esp.pdf>, fecha de consulta: 6 de diciembre de 2018.

Si bien para la Corte el derecho al acceso a la justicia no es absoluto y, por ello, puede sujetarse a ciertas limitaciones discrecionales por parte del Estado, las mismas “deben guardar correspondencia entre el medio empleado y el fin perseguido y, en definitiva, no pueden suponer la negación misma de dicho derecho”. A la Corte no le parecen razonables, “aún cuando la mencionada tasa de justicia sea, en términos aritméticos, proporcional al monto de la demanda”. Por ello, afirma que el monto indicado “no guarda relación entre el medio empleado y el fin perseguido por la legislación argentina, con lo cual obstruye, evidentemente, el acceso a la justicia del señor Cantos, y en conclusión viola los artículos 8 y 25 de la CADH” (párr. 54).³² Respecto de los honorarios profesionales regulados con base en el monto de la litis, en los términos determinados en este caso, añade: “imponer al actor una carga desmedida y se transforma, en definitiva, en un elemento obstructor de la efectiva administración de justicia” (párr. 56).

Para la Corte IDH, dichos cobros efectuados de acuerdo con parámetros legales “condujeron a que se cobraran sumas exorbitantes, con el efecto de obstaculizar el acceso del señor Cantos a la justicia” (párr. 60),³³ por lo que el Estado de Argentina ha violado los artículos 8 y 25 en relación con el artículo 1.1 de la CADH, en perjuicio de dicha persona (párr. 65).

La Corte IDH resolvió, en definitiva, que el Estado tiene las siguientes obligaciones: abstenerse de cobrar al señor Cantos la tasa de justicia y la multa por falta de pago oportuno de la misma; fijar en un monto razonable los honorarios regulados en el caso; asumir el pago de los honorarios y costas correspondientes a todos los peritos y abogados del Estado y de la Provincia de Santiago del Estero; levantar los embargos, la inhibición general y demás medidas que hayan sido decretadas sobre los bienes y las actividades comerciales del señor Cantos para garantizar el pago de la tasa de justicia y de los honorarios regulados; pagar a los representantes de la víctima la cantidad total de US\$15.000, por los gastos causados en el proceso internacional ante la Corte.

2. EFICACIA DE LAS SENTENCIAS Y SU

32 Párrafo 55. “Este Tribunal estima que para satisfacer el derecho de acceso a la justicia no basta que en el respectivo proceso se produzca una decisión judicial definitiva. También se requiere que quienes participan en el proceso puedan hacerlo sin el temor de verse obligados a pagar sumas desproporcionadas o excesivas a causa de haber recurrido a los tribunales”.

33 A su vez, el párrafo 62 indica: “No obstante lo anterior [...] es del conocimiento de este Tribunal, que la Suprema Corte de Justicia de Argentina ha invocado la posibilidad de hacer prevalecer en las causas judiciales de orden interno las disposiciones de los tratados internacionales, lo cual ha llevado a que en diversos procesos los jueces hayan aplicado directamente la Convención Americana, modificando, en lo pertinente, los alcances del orden normativo nacional. [...] Así las cosas, este Tribunal no encuentra fundamento para considerar que el Estado ha incumplido el artículo 2 de la Convención porque su orden jurídico, considerado en su integridad, no lleva necesariamente a impedir el acceso a la justicia. En todo caso sería aconsejable que el Estado suprimiera de su ordenamiento jurídico las disposiciones que pudiesen dar lugar, de una u otra manera, a la imposición de tasas de justicia y al cálculo de honorarios que, por ser desmedidas y excesivos, impidieran el cabal acceso a la justicia”.

ENTORPECIMIENTO POR CAUSAS TRIBUTARIAS

Diversas sentencias han sostenido una postura jurisprudencial de la Corte IDH que ha sido denominada como “principio de integridad e intangibilidad de la indemnización”,³⁴ que se expresa al sostener que “el pago de las indemnizaciones estará exento de todo impuesto actualmente existente o que pueda decretarse en el futuro”.³⁵ Este principio persigue evitar que por vía de aplicación de tributos esta se disminuya o extinga, sin que la sentencia deba suponer algún mandamiento específico respecto del sistema fiscal del Estado condenado. Se trata de que el Estado se comprometa a que la víctima reciba de manera íntegra y efectiva la totalidad de los montos o sumas fijados en su favor por la Corte IDH, sin que necesariamente se exija algo sobre el sistema tributario nacional, dado que la misma Corte señala como una opción que el Estado condenado los pague. Los honorarios de la víctima y los gastos del proceso acarreados por la defensa, y calculados en la sentencia condenatoria, también deben ser pagados de manera íntegra y efectiva por el Estado objeto de la condena por vulneración de los derechos humanos. Se trata de evitar que la aplicación de tributos disminuya o extinga esos honorarios y, con ello, se desaliente la defensa de las víctimas de violaciones de derechos humanos.

2.1. Caso Suárez Rosero vs. Ecuador

La sentencia de fondo data del 12 de noviembre de 1997, y la sentencia de interpretación de reparaciones es del 29 de mayo de 1999.³⁶

Los hechos se iniciaron el 23 de junio de 1992, cuando Rafael Suárez Rosero fue detenido (sin orden judicial y sin haber sido sorprendido en flagrante delito) por agentes de la Policía Nacional del Ecuador, en el marco de la operación “Ciclón”, cuyo presunto objetivo era desarticular una organización del narcotráfico internacional. La víctima no contó con un abogado durante su primer interrogatorio. Se interpuso un recurso de *habeas corpus* en su favor, el cual fue rechazado. El 9 de septiembre de 1996 se dictó una sentencia condenatoria en contra del señor Suárez Rosero como encubridor del delito de tráfico ilícito de sustancias estupefacientes y psicotrópicas, quien fue condenado a dos años de prisión y multa. La Corte IDH condena a Ecuador pagar a tres víctimas de violaciones de derechos humanos las suma de US\$86.622 como reparaciones y US\$12.500 aproximada-

34 Sergio GARCÍA RAMÍREZ, “La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en materia de reparaciones”, en *La Corte Interamericana de Derechos Humanos. Un cuarto de siglo: 1979-2004*, San José, Corte IDH, 2005, pp. 57 y ss.; “Las reparaciones en el sistema interamericano de protección de los derechos humanos”, en *El sistema interamericano de protección de los derechos humanos en el umbral del siglo XXI* (Memoria del seminario el sistema interamericano de protección de los derechos humanos en el umbral del siglo XXI, 23 y 24 de noviembre de 1999), tomo I, San José, Costa Rica, Corte IDH, 2003, pp. 148 y ss.

35 A modo de ejemplo: Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Neira Alegría y otros vs. Perú, Sentencia de 19 de septiembre de 1996, Reparaciones y Costas, párr. 67; Caso El Amparo vs. Venezuela, Sentencia de 14 de septiembre de 1996, Reparaciones y Costas, párr. 48.

36 Ficha técnica, en http://www.corteidh.or.cr/CF/jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nId_Ficha=315, fecha de consulta: 6 de diciembre de 2018.

mente, como costas y gastos, e indica que los pagos ordenados estarían exentos de cualquier gravamen o impuesto existente o que llegare a existir en el futuro (punto resolutivo 4º, literal b).

Ecuador solicitó la interpretación de dos puntos, ya que deseaba gravar con tributos las indemnizaciones y costas, y planteó su postura en los siguientes términos: a) Respecto de las indemnizaciones ordenadas en favor de la víctima y de sus familiares, Ecuador estima que no existe duda alguna sobre el hecho de que los montos correspondientes no pueden ser gravados al momento de su pago, por lo que consulta acerca de si “la generación de intereses y el destino” que se dé a esos montos con posterioridad a su pago estarían también exentos de tributos. b) Respecto del pago ordenado en favor de los abogados de la víctima, Ecuador estima que “sí está sujeto a impuestos”, pues en su opinión no se podría “apartar de los impuestos generales de los demás profesionales” establecidos por la ley de dicho país.

La Corte IDH no comparte el parecer del Estado. Es más, le parece engañosa o artificiosa la forma de presentar la solicitud, dado que advierte que no plantea dudas acerca del “*sentido o alcance*” del fallo, sino que realmente lo impugna. Por el contrario, lo que el Estado sugiere es su desacuerdo con la parte del fallo que establece que dicho pago estará exento de impuestos, lo que conduce al Tribunal a explicar “las motivaciones que condujeron a ordenar una exención de impuestos al pago de las costas y los gastos” (párr. 20).

Dicha explicación la plantea en el párrafo 26, que es interesante reproducir:

Cuando la Corte calculó la indemnización compensatoria en el presente caso, tuvo en cuenta el cálculo de los daños materiales sufridos por la víctima y por sus familiares. A este monto se añadió una suma correspondiente al daño moral, que fue determinada con base en un criterio de equidad, y, en el caso del señor Suárez Rose-ro, una suma correspondiente al reintegro de los gastos generados por las gestiones en la jurisdicción interna. El monto resultante constituye la “justa indemnización” a que hace referencia el artículo 63.1 de la Convención, y debe, por lo tanto, ser entregado en forma efectiva e integral a los beneficiarios designados por la Corte.

La Corte IDH estima que la sentencia es clara en cuanto a que las reparaciones se traducen en la obligación estatal de pagar en forma integral los montos ordenados, y que el Estado debe asegurar el cumplimiento de las obligaciones emanadas de ella

... en las condiciones y dentro del plazo establecidos en la sentencia sobre reparaciones y, particularmente, de adoptar las medidas adecuadas para asegurar que la deducción legal que efectúan las entidades del sistema financiero ecuatoriano a las transacciones monetarias no menoscabe el derecho de los beneficiarios de disponer de la totalidad de los montos ordenados en su favor. (párr. 28)

416 Finalmente, dispone que una vez que los beneficiarios hayan recibido el pago efectivo e integral de la indemnización, este pasará a formar parte de sus respectivos

patrimonios, momento desde el cual el uso, la administración o el destino que se les dé podrán ser legalmente sujetos a tributos (párr. 29).

Por otro lado, la Corte efectúa algunas precisiones respecto de una de las víctimas, beneficiaria en la sentencia condenatoria, que es menor de edad; el Tribunal decide que el Estado debe constituir, dentro de un plazo de seis meses a partir de la notificación de la sentencia, un fideicomiso en una institución financiera solvente y segura en las condiciones más favorables que permitan la legislación y la práctica bancarias, hasta que cumpla la mayoría de edad, y que los beneficios derivados de intereses incrementarán su patrimonio, y deberán ser entregados en su totalidad cuando cumpla la mayoría de edad. Dichas sumas, añade, no podrán ser objeto de tributos.

El último punto que trata la Corte IDH en este caso se refiere a las costas y los gastos del proceso. Manifiesta que las costas se encuentran dentro del concepto de justa reparación al que se refiere la CADH, pues derivan naturalmente de la actividad desplegada por la víctima, sus derechohabientes o sus representantes para obtener la resolución jurisdiccional en la que se reconozca la violación cometida y se fijen sus consecuencias jurídicas.³⁷ Los montos fijados en la sentencia aparecen como equitativos y razonables, y agrega que deben ser recibidos en forma íntegra y efectiva por los abogados de la víctima, y el Estado no puede pagar menos por deducciones o gravámenes, pues en tal caso se daría un incumplimiento de la sentencia.³⁸ Asimismo, como en los demás casos, el cumplimiento debe efectuarse por el Estado condenado, por los mecanismos “que resulten idóneos para asegurar el cumplimiento de esta obligación de la manera más expedita y eficiente, en las condiciones y dentro del plazo ordenados por la Corte” (párr. 43).

2.2. Caso Baena Ricardo y Otros (270 Trabajadores) vs. Panamá

La sentencia de fondo dictada en este caso por la Corte data del 2 de febrero de 2001. Nos interesa la Resolución de la Corte IDH de 22 de noviembre de 2002, sobre cumplimiento de sentencia.³⁹

Los hechos tratan sobre el despido de 270 empleados públicos y dirigentes sindicales, que habían participado en distintas protestas contra la política gubernamental en reclamo de sus derechos laborales. El despido se produjo con base en la Ley 25 de 14 de diciembre de 1990, luego de que el Gobierno acusara a estas

37 Párrafo 40, y cita el Caso Garrido y Baigorria (art. 63.1 CADH), Sentencia de 27 de agosto de 1998, Reparaciones, Serie C, núm. 39, párr. 79.

38 Párrafo 42, “La interpretación dada por la Corte sobre este aspecto es concordante con su jurisprudencia constante (ver, entre otros, Caso Loayza Tamayo, Reparaciones [art. 63.1 CADH], Sentencia de 27 de noviembre de 1998, Serie C, núm. 42, punto resolutivo 9º; y Caso Blake, Reparaciones [art. 63.1 CADH], Sentencia de 22 de enero de 1999, Serie C, núm. 48, punto resolutivo 4º), y con la de la Corte Europea de Derechos Humanos, la cual, cuando ordena el pago de las costas, requiere al Estado que añada al pago los impuestos que podrían ser aplicables (ver, entre otros, Cour eur. D.H., arrêt Bulut c. Autriche du 22 février 1996, Recueil des arrêts et décisions 1996-II, punto resolutivo 4º) o realiza el cálculo respectivo ella misma y ordena el pago del monto resultante (ver, entre otros, Cour eur. D.H., arrêt Young, James et Webster du 18 octobre 1982 [article 50], série A, num. 55, punto resolutivo 2º)”.

39 Ficha Técnica, en http://www.corteidh.or.cr/cf/jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?lang=es&nId_Ficha=222, fecha de consulta: 6 de diciembre de 2018.

personas de haber participado en manifestaciones de protesta y de resultar cómplices de una asonada militar.

Se reclamó que la sentencia no había sido cumplida por el Estado, por una serie de circunstancias: se excluyeron 75 víctimas del pago indemnizatorio; en relación con el pago de los salarios debidos y demás derechos laborales, el Estado no dio a conocer los montos de reparación determinados ni tampoco los criterios utilizados para calcular dichos montos, además de que para su entrega se exigía a las víctimas la renuncia a presentar reclamaciones; determinó unilateralmente el descuento de impuesto sobre la renta de las indemnizaciones; no pagó las cuotas obrero-patronales a la Caja del Seguro Social por el periodo indemnizado; no ha ofrecido reintegro ni alternativas de empleo, ni procedido al pago de las indemnizaciones que correspondan al término de relaciones de trabajo; no ha otorgado la indemnización por concepto de pensión o retiro a los derechohabientes de las 11 víctimas fallecidas; y, la indemnización por concepto de daño moral se entregó después de vencido el plazo.

La Corte IDH destaca que consta que, al efectuarse los pagos debidos conforme a la sentencia, el Estado dedujo los montos correspondientes al impuesto sobre la renta. Al respecto, declara:

10. Que, de conformidad con la jurisprudencia constante de este Tribunal,⁴⁰ los pagos dispuestos en sus sentencias están exentos de cualquier gravamen o impuesto existente o que pueda decretarse en el futuro, incluido el impuesto sobre la renta. Las indemnizaciones que Panamá debe pagar a las 270 víctimas o sus derechohabientes en este caso constituyen un asunto por considerar dentro del concepto de reparación al que se refiere el artículo 63.1 de la Convención. La esencia misma del fallo de la Corte en lo atinente a este aspecto es que, como parte de la justa indemnización a que hace referencia el artículo 63.1 de la Convención, es “equitativo” que las víctimas o sus derechohabientes reciban dichas cantidades en forma íntegra y efectiva.⁴¹ Una vez que las víctimas o sus derechohabientes reci-

40 Cfr. Caso del Caracazo (art. 63.1 CADH), Sentencia de 29 de agosto de 2002, Reparaciones, Serie C, núm. 95, párr. 140 y punto resolutivo 11º; Caso Hilaire, Constantine y Benjamin y otros, Sentencia de 21 de junio de 2002, Serie C, núm. 94, párr. 221; Caso Trujillo Oroza (art. 63.1 CADH), Sentencia de 27 de febrero de 2002, Reparaciones, Serie C, núm. 92, párr. 138 y punto resolutivo 12º; Caso Bámaca Velásquez (art. 63.1 CADH), Sentencia de 22 de febrero de 2002, Reparaciones, Serie C, núm. 91, párr. 101 y punto resolutivo 9º; Caso Cantoral Benavides (art. 63.1 CADH), Sentencia de 3 de diciembre de 2001, Reparaciones, Serie C, núm. 88, párr. 96 y punto resolutivo 11º; Caso Barrios Altos (art. 63.1 CADH), Sentencia de 30 de noviembre de 2001, Reparaciones, Serie C, núm. 87, párr. 37; Caso de la Comunidad Mayagna (Sumo) Awas Tingni, Sentencia de 31 de agosto de 2001, Serie C, núm. 79, párr. 171; Caso Cesti Hurtado (art. 63.1 CADH), Sentencia de 31 de mayo de 2001, Reparaciones, Serie C, núm. 78, párr. 77 y punto resolutivo 7º; Caso de los “Niños de la Calle” (Villagrán Morales y otros) (art. 63.1 CADH), Sentencia de 26 de mayo de 2001, Reparaciones, Serie C, núm. 77, párr. 120 y punto resolutivo 11º; Caso de la “Panel Blanca” (Paniagua Morales y otros) (art. 63.1 CADH), Sentencia de 25 de mayo de 2001, Reparaciones, Serie C, núm. 76, párr. 226 y punto resolutivo 7º; Caso Loayza Tamayo (art. 63.1 CADH), Sentencia de 27 de noviembre de 1998, Reparaciones, Serie C, núm. 42, párr. 189 y punto resolutivo 9º.

41 Cfr. Caso Loayza Tamayo. Interpretación de la Sentencia sobre Reparaciones (art. 67 CADH), Sentencia de 3 de junio de 1999, Serie C, núm. 53, párr. 24.

ban el pago íntegro de los montos correspondientes a las indemnizaciones, estos pasarán a formar parte de sus patrimonios y, el uso, administración o destino que le den a esas cantidades a partir de ese momento estarán sujetas a las normas panameñas aplicables.⁴²

El Tribunal resuelve, en su numeral 3º: “Que el pago de las indemnizaciones compensatorias ordenado a favor de las 270 víctimas o sus derechohabientes no puede ser gravado por el Estado con tributo alguno existente o que pueda existir en el futuro, incluido el impuesto sobre la renta”. Asimismo, respecto de las costas, la Corte IDH señala que cuando ordena el pago de las costas, requiere al Estado que añada al pago los impuestos que podrían ser aplicables.⁴³

2.3. Caso Myrna Mack Chang vs. Guatemala

En este caso nos interesa comentar el Voto Concurrente Razonado del juez Sergio García Ramírez, de la Corte IDH, a la sentencia de 25 de noviembre de 2003 (Fondo, Reparaciones y Costas).⁴⁴

El asunto trata sobre el asesinato de la señora Myrna Mack Chang por parte de agentes militares de Guatemala (11 de septiembre de 1990), así como de la obstrucción y falta de investigación y sanción de todos los responsables. La víctima realizaba actividades de investigaciones sobre las comunidades que ofrecían resistencia y las políticas del Ejército guatemalteco hacia las mismas.

La importancia de esta sentencia es que resume la doctrina jurisprudencial de la Corte IDH en materia de tributación de las sumas correspondientes a reparaciones por violaciones de derechos humanos a que son condenadas los Estados infractores. Se podría resumir en los siguientes aspectos (que hemos definido como principios) y sus explicaciones:

a) *Principio de intangibilidad de la reparación*, según el cual el monto de la reparación debe pagarse en “forma íntegra y efectiva”. En su virtud, las cantidades que el Estado debe cubrir en concepto de indemnizaciones no podrán verse afectadas por impuestos u otros gravámenes (deben llegar, sin merma, a las manos del beneficiario). Ello “obedece al legítimo y atendible propósito de impedir que por

42 *Ibid.*, párr. 28.

43 Párrafo 42. “La interpretación dada por la Corte sobre este aspecto es concordante con su jurisprudencia constante (véase, entre otros, Caso Loayza Tamayo [art. 63.1 CADH], Sentencia de 27 de noviembre de 1998, Reparaciones, Serie C, núm. 42, punto resolutivo 9º; y Caso Blake [art. 63.1 CADH], Sentencia de 22 de enero de 1999, Reparaciones, Serie C, núm. 48, punto resolutivo 4º), y con la de la Corte Europea de Derechos Humanos, la cual, cuando ordena el pago de las costas, requiere al Estado que añada al pago los impuestos que podrían ser aplicables (véase, entre otros, Cour eur. D.H., arrêt Bulut c. Autriche du 22 février 1996, Recueil des arrêts et décisions 1996-II, punto resolutivo 4º), o realiza el cálculo respectivo ella misma y ordena el pago del monto resultante (véase, entre otros, Cour eur. D.H., arrêt Young, James et Webster du 18 octobre 1982 [article 50], série A, num. 55, punto resolutivo 2º)”.
44 Ficha Técnica en http://www.corteidh.or.cr/cf/jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nId_Ficha=287, fecha de consulta: 6 de diciembre de 2018.

una vía fiscal u otra semejante se burle la resolución del tribunal y se prive a la víctimas o a sus familiares, representantes y asistentes legales de las compensaciones previstas por la Corte” (párr. 75).

b) *Principio de la determinación líquida o neta de las indemnizaciones.* Debe entenderse que esta se fija en términos netos o líquidos, y debe pagarse de forma íntegra y efectiva.

c) *Principio del pago de la forma más eficiente y expedita.* La sentencia sostiene que “incumbe al Estado [...] la obligación de aplicar los mecanismos necesarios para asegurar el cumplimiento de esta obligación de la manera más expedita y eficiente, en las condiciones y dentro del plazo establecidos en (la) sentencia y, particularmente, de adoptar las medidas adecuadas para asegurar que la deducción legal que efectúan las entidades del sistema financiero [...] a las transacciones monetarias no menoscabará el derecho de los beneficiarios de disponer de la totalidad de los montos ordenados en su favor” (párr. 77).

d) *Principio de respeto al régimen fiscal nacional.* Conforme a este objetivo, pero también a las características del sistema tributario del Estado condenado –que la Corte no cuestiona–, puede ser posible en muchos casos atender a ese principio sin excluir del régimen fiscal nacional a los beneficiarios. Para ello, bastaría con evitar que se reduzca por vía de impuestos el monto neto de la indemnización que debe cubrir el Estado. Esto se podría lograr mediante procedimientos diferentes a la exclusión fiscal, a juicio del voto razonado, por ejemplo, por medio del pago del impuesto por parte del propio Estado. En definitiva, debe efectuarse una compensación por parte del Estado por medio de un reintegro del valor neto que se ha fijado a la indemnización (párr. 76). Es decir, “correspondería al Estado, en su caso, disponer la exención o cubrir una cantidad mayor para que de esta se deduzca el valor del gravamen y quede incólume el monto total de la indemnización” (párr. 77).

e) *Principio de no marginación del beneficiario del sistema tributario nacional.* No es el fin de las reglas anteriores que el beneficiario quede al margen del sistema tributario del Estado, sino que no se reduzca por razones fiscales la indemnización debida (párr. 77).

2.4. Caso Loayza Tamayo vs. Perú

En este caso, nos interesa la sentencia de 3 de junio de 1999, de interpretación de la sentencia sobre reparaciones.⁴⁵

Se contextualiza en un periodo de violaciones sistemáticas de los derechos humanos más básicos en Perú, en razón de persecuciones de carácter político. El 6 de febrero de 1993, la señora María Elena Loayza Tamayo, profesora universitaria, fue detenida por miembros de la División Nacional contra el Terrorismo (Dincote)

45 Ficha Técnica en http://www.corteidh.or.cr/cf/Jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nId_Ficha=311&lang=e, fecha de consulta: 6 de diciembre de 2018.

en la ciudad de Lima, fue incomunicada e imposibilitada de acceder a los tribunales para defenderse, luego fue exhibida como terrorista públicamente a través de medios de comunicación con un traje a rayas, procesada y posteriormente absuelta por el delito de traición a la patria en el fuero militar, para ser posteriormente procesada en el fuero ordinario por el delito de terrorismo y condenada a 20 años de pena privativa de la libertad.

Perú fue condenado por la Corte IDH, y en la etapa de cumplimiento de sentencia solicita la interpretación sobre cuatro puntos de la misma y, entre ellos, “cuestiona si la exención de impuestos ordenada por la Corte comprende también los honorarios profesionales”. La demanda de interpretación contiene diversas preguntas dirigidas a la Corte, que se relacionan con el fundamento o las razones para ordenar dicha exención, y sobre la potestad del mismo para exonerar del pago de impuestos las sumas que reciben los profesionales por el ejercicio de su profesión. Sobre el punto, la Corte IDH se pronuncia en el sentido de que todo pago ordenado en la sentencia debe estar exento de cualquier impuesto, deducción o tasa existente o que llegue a existir en el futuro (indemnizaciones, gastos, honorarios de abogados de demandantes).

La Corte precisa que los montos determinados en la sentencia corresponden, no solo a honorarios de los profesionales que participaron en la defensa, sino también a costas o gastos del proceso, y que ambos ítems se comprenden, en su jurisprudencia (en el mismo sentido que la sentencia del TEDH, en su párr. 25), dentro del concepto de reparación al que se refiere la Corte IDH, puesto que derivan naturalmente de la actividad desplegada por la víctima, sus derechohabientes o sus representantes para obtener la resolución jurisdiccional en la que se reconozca la violación cometida y se fijen sus consecuencias jurídicas (párr. 24). Dentro de dicho contexto, el monto del pago ordenado en favor de la abogada de la víctima se considera equitativo y parte de la justa indemnización a que hace referencia la Convención, y es “equitativo” que reciba dichas cantidades en forma íntegra y efectiva.⁴⁶ Si el Estado dedujese algún porcentaje de estas cantidades por concepto de gravámenes, el monto recibido por la beneficiaria no sería el mismo fijado por la Corte. Por tanto, en la hipótesis mencionada por el Estado, no se estaría dando cumplimiento a lo ordenado en la sentencia sobre reparaciones. Con todo, a juicio de la Corte, la presentación del restado, más que plantear dudas de interpretación de la sentencia, manifiesta su disconformidad con ella (párr. 26).

3. DERECHO DE PROPIEDAD Y TRIBUTOS

3.1. Caso Acevedo Buendía y otros (Cesantes y Jubilados de

46 La Corte destaca como una hipótesis diferente si una vez que la beneficiaria haya recibido el pago íntegro del monto correspondiente a los honorarios y gastos, este pasará a formar parte de su patrimonio, y el uso, administración o destino que se dé a esas sumas a partir de ese momento estarán sujetas a las normas peruanas aplicables (párr. 28).

la Contraloría) vs. Perú

Los asuntos que aquí trataremos se encuentran contenidos en la sentencia de 1 de julio de 2009 (Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas).⁴⁷

Lo que se reclama por las víctimas es la nivelación de pensiones, con la remuneración del titular en actividad (conforme a la ley peruana, Decreto Ley 20530), desde noviembre de 2002, y la restitución de los montos adeudados por dicho concepto desde abril de 1993 hasta octubre de 2002, a los 273 miembros de la Asociación de Cesantes y Jubilados de la Contraloría General de la República del Perú. El 7 de julio de 1992 se publicó el Decreto Ley 25597 que modificó el órgano que debía pagar las pensiones, y disminuyó el derecho de nivelación establecido en el Decreto Ley 20530. Se interpusieron acciones judiciales y ante el Tribunal Constitucional, y se ordenó el pago fijado en primera instancia a la Contraloría General de la República. El Estado de Perú dio cumplimiento parcial a las sentencias del Tribunal Constitucional (de 21 de octubre de 1997 y 26 de enero de 2001); así, procedió a la nivelación desde noviembre de 2002, e incumplió totalmente desde 1993 a octubre de 2002. En esos términos, Perú se encontraba violando el derecho de propiedad de los reclamantes.

Por otro lado, los recursos de amparo a disposición y usados por las víctimas no fueron sencillos, ni rápidos ni eficaces, como también exige la CIDH, ya que tanto el proceso declarativo como el de ejecución tardaron muchos años.

Por otro lado, la Sexta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, durante el proceso de ejecución de resoluciones judiciales, resolvió que las pensiones que deben pagarse a las víctimas desde el año 1993 sean gravadas tributariamente mediante el pago de la contribución establecida por la Ley 28046 de 31 de julio de 2003, que implicarían un porcentaje cercano al 30%.

La Corte IDH, en este caso, ordenó el cumplimiento total de las sentencias del Tribunal Constitucional, en cuanto el Estado peruano tiene la

... obligación de reintegrar los devengados dejados de percibir por las víctimas entre abril de 1993 y octubre de 2002, en aplicación de la legislación interna referida a la ejecución de resoluciones judiciales y con pleno respeto y garantía del derecho de las víctimas a recibir el pago correspondiente en un periodo de tiempo razonable, habida cuenta de los más de 11 y 8 años transcurridos desde la emisión de la primera y última sentencia del Tribunal Constitucional, respectivamente [más sus intereses]. (párr. 138)

Dichas cantidades “no deberán verse afectadas por ninguna carga fiscal” (párr. 139).

47 Ficha Técnica en http://www.corteidh.or.cr/cf/Jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nId_Ficha=276&lang=e, fecha de consulta: 6 de diciembre de 2018.

3.2. Caso Chiriboga vs. Ecuador

La Sentencia de 6 de mayo de 2008 (Excepción Preliminar y Fondo)⁴⁸ se refiere a un caso en el cual las víctimas heredaron de su padre un predio de 60 hectáreas, que fue expropiado, con ocupación urgente, por el municipio de Quito el 13 de mayo de 1991. El procedimiento de expropiación transcurrió con ciertas irregularidades, y las víctimas no recibieron una justa indemnización luego de más de 19 años. Luego se les continuó cobrando los impuestos (impuestos prediales, adicionales y otros tributos por concepto de recargo por solar no edificado y multas y sanciones o multas entre los años 1991 y 2007), sobre dicho predio no obstante no estar en posesión de ellos. Estas cargas fueron consideradas excesivas y desproporcionadas por la Corte, por lo que ordenó que se les devolvieran a las víctimas determinadas cantidades por concepto de impuestos y multas indebidamente cobrados, incluidos los intereses correspondientes.

Frente a ello, el Estado reconoció el error en que incurrió respecto del cobro de los impuestos y las multas, y mediante resolución del Concejo Municipal se decretó la devolución de lo indebidamente pagado, lo que fue ejecutado por la municipalidad. Las víctimas señalaron que esa devolución no ha sido real pues simplemente se ha tratado “de la emisión de títulos de crédito, instrumentos que únicamente pueden ser utilizados para el pago de obligaciones de carácter tributario con la misma administración municipal”, y por lo demás, los impuestos pagados eran mayores que la suma calculada por la municipalidad.

La Corte destaca que el Estado informó la cantidad cobrada a la víctima “sin hacer un detalle de los comprobantes o rubros considerados al efecto, ni desglosar los montos correspondientes a los impuestos, a los recargos por solar no edificado ni intereses”. Asimismo, la Corte IDH concluye que “no se ha concretado la devolución total de los montos cobrados indebidamente a la víctima por concepto de tributos y multas, ya que según manifestaron los representantes el Estado hizo una emisión de títulos de crédito, por lo que ‘no es una devolución real’”. Por otra parte, los participantes del proceso “señalaron una fecha diferente a partir de la cual se debe hacer el cálculo, por lo que el monto solicitado por el pago indebido de tributos y multas resulta distinto”. La Corte pone de relieve que “el Estado no controvertió los comprobantes de pago aportados por los representantes”. Por último, el Estado, si bien ordenó el pago de intereses, no especificó ni el tipo ni la forma de pago. La Corte IDH señala que las cargas adicionales consistentes en el pago de impuestos y multas por solar no edificado fueron indebidamente cobradas a la demandante, y en el presente caso revela la imposición de cargas que se consideran excesivas y desproporcionadas para la víctima (párr. 115).

La Corte IDH decide que los impuestos y las multas sean devueltos a partir de 1995, según fueron demostrados los pagos realizados por esos conceptos de acuer-

48 Ficha Técnica en http://www.corteidh.or.cr/cf/Jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?lang=es&nld_Ficha=292.

Sentencia en: http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_179_esp.pdf, fecha de consulta: 6 de diciembre de 2018.

do con los comprobantes aportados, adicionando un interés simple con base en la tasa Libor desde el año 1995 a febrero de 2011.

3.3. Caso *Ivcher Bronstein vs. Perú*

En este caso pondremos atención en la Resolución de la Corte IDH de 24 de noviembre de 2009, Supervisión de Cumplimiento de Sentencias.⁴⁹

La víctima, en este caso, era accionista mayoritario de la Compañía Latinoamericana de Radiodifusión S.A. (canal de televisión, CLRSA, en adelante) desde el año 1986, pero el 1 de agosto de 1997 se ve expuesto a su suspensión como accionista debido a la cancelación de la nacionalidad peruana por parte del Gobierno de Perú (de manera ilegal) y la administración pasó a manos de los accionistas minoritarios (señores Winter), hasta el 6 de diciembre de 2000 (el 30 de marzo de 2001 es la fecha en que se recupera el control y se dan por anulados los actos de la administración impostora). El conflicto nace por la transmisión de un reportaje referido al gobierno del presidente Fujimori. Se trata de un caso en el cual el Estado hace uso abusivo de los sistemas judicial, penal y tributario, en contra de la víctima.⁵⁰ La Corte condena al Estado de Perú a la devolución de las acciones y pago de dividendos que se hubiesen producido en el intertanto, además de una indemnización por daño moral, y costas y gastos generados en la jurisdicción interna y en la jurisdicción internacional.

En este caso, es útil observar las argumentaciones de los involucrados.

a) La *víctima* afirma que el Estado peruano ha buscado, a través de distintas formas, eludir el cumplimiento de la sentencia de fondo que constituye cosa juzgada, al pretender obligarlo al pago de impuestos generados por el propio Estado peruano, como consecuencia del despojo de su nacionalidad.

En relación con lo resuelto en el laudo de procedimiento arbitral mediante el cual se intentó aplicar la sentencia conforme al derecho interno peruano, afirma que el

49 Sentencia de 6 de febrero de 2001 (Reparaciones y Costas). Resolución de la Corte IDH, de 24 de noviembre de 2009, Supervisión de Cumplimiento de Sentencias, en http://www.corteidh.or.cr/cf/Jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nid_Ficha=200&lang=, fecha de consulta: 6 de diciembre de 2018. "... Perú debe adoptar todas las providencias necesarias para dar efectivo cumplimiento a lo dispuesto por la Corte en las sentencias de 6 de febrero y 4 de septiembre de 2001. Esta obligación incluye el deber del Estado de informar sobre las medidas adoptadas para el cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal en dichas sentencias. La oportuna observancia de la obligación estatal de indicar al Tribunal cómo está cumpliendo cada uno de los puntos ordenados por este es fundamental para evaluar el estado del cumplimiento de las Sentencias en su conjunto" (Cfr. Caso Cinco Pensionistas vs. Perú, supervisión de cumplimiento de Sentencia. Resolución de la Corte IDH de 17 noviembre de 2004, párrafo 5°; Caso Cantoral Huamani y García Santa Cruz, párrafo 7°, y Caso Palamara Iribarne vs. Chile, supervisión de cumplimiento de Sentencia. Resolución de la Corte IDH de 21 de septiembre de 2009, párrafo 7°).

50 En lo concerniente a los procesos y denuncias efectuadas por el Estado en contra del señor Ivcher, este último indicó que "la exfiscal especializada en Delitos Tributarios y Aduaneros Hilda Valladares Alarcón, quien se encargó de denunciar [al señor Ivcher] por delitos inexistentes durante [su] persecución y que posteriormente, con la caída del régimen de Fujimori y Montesinos, evitó por mucho tiempo dar cuenta de los hechos punibles en que incurrió al perseguir[lo]" (párr. 9).

presente caso no trata de una mera formalidad y una diferencia entre una persona jurídica y sus socios, sino del hecho de la captura de la empresa, persona jurídica privada, por el Estado (entre 1997 y 2000), cual es el medio por el que se produce la vulneración del derecho a la propiedad a un ciudadano y el control de un medio de comunicación. Ahora, la deuda tributaria generada por dicha empresa no es producto de una actividad regular, pues CLRSA tenía este tributo acumulado porque el controlador (el Estado) se llevó el dinero de la empresa, sin hacer una sola inversión en esos años de ninguna clase para la sustentación de su giro ni se pagaron los impuestos. Añade que las personas naturales pueden ser vulneradas en sus derechos a través de las personas jurídicas, que son los vehículos utilizados, como en este caso, para perjudicarlas. Es inaceptable que el Estado pretenda distinguir entre persona natural y persona jurídica para negar el derecho a la ejecución de la sentencia en cuanto a la reposición del estado anterior al despojo y, luego, niegue esa distinción para afirmar que las deudas tributarias se cobran independientemente de que personas naturales integren la persona jurídica, aunque esta haya sido usurpada por el propio Estado.

A la fecha del control no existían deudas tributarias y existían activos financieros en bancos por US\$8.300.000 aproximadamente. Cuando fue recuperada la empresa (6 de diciembre del año 2000), la deuda tributaria ascendía a US\$7.000.000 que, a la fecha, con intereses y recargos, ascendía a US\$13.000.000. Esto generó que desde 2001 a 2003 no se pudieran pagar los impuestos (a causa de la condición financiera que generó el Estado peruano), por lo que el Estado debe abstenerse de cobrar intereses moratorios y multas vinculadas a dicha deuda tributaria dado que esta no pudo pagarse oportunamente como consecuencia directa del incumplimiento por parte del Estado.

Añade que la Ley General de Arbitraje de Perú no permitió revisar en sede judicial el fondo de la controversia radicada en el árbitro, de manera que no pudo impugnar el laudo arbitral. Ahora, los magistrados que vieron el caso arbitral y ante el Tribunal Constitucional peruano, no se abocaron a asuntos de fondo por razones formales o procesales. Por ello, se debe entender que la única que podía resolver si el cobro de impuestos vulneraba e incumplía lo ordenado en el punto resolutivo octavo de la sentencia, era la propia Corte IDH. Ello evidencia que el Estado peruano no tiene la capacidad para ejecutar la sentencia de la Corte en dicho punto.

b) La Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) considera que el Estado peruano no puede cobrar impuestos generados en el periodo en que estuvo bajo control de la empresa (sea a través de los señores Winter, accionistas minoritarios, y del propio Estado) pues ello “contradice abiertamente el espíritu de la sentencia de la Corte respecto a la violación del derecho de propiedad y a la libertad de expresión de la parte lesionada”. También debe ser considerado el hecho de que el Tribunal Arbitral no atendió el fondo de las cuestiones debatidas.

Recuerda que, con relación a la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional del Perú, la Comisión señaló que la Corte “debe recordar al [...] Estado que la obli-

gación de reparar, que se regula en todos los aspectos por el derecho internacional [...], no puede ser modificada o incumplida por el Estado obligado invocando para ello disposiciones de su derecho interno”.

c) El *Estado de Perú* manifiesta que las sentencias de la Corte IDH en este caso nada dicen en conexión con asuntos tributarios ni se otorga una autorización a CLRSA para dejar de pagar impuestos al Estado peruano, por lo que la solicitud de no pagar, además de los del periodo 1997-2000, los 2001-2003, configura un abuso del derecho a la protección que se le ha conferido.

Destaca que el demandante solicitó laudo arbitral a fin de buscar que se ordene al Estado peruano asumir el costo de la deuda tributaria generada por la empresa a través de la administración ilegal (impostada), pretensión que el Tribunal Arbitral declaró infundada sobre la base de los siguientes argumentos: la deuda tributaria generada por la Administración Impostada no afecta directamente el patrimonio del demandante, sino el de la empresa de la cual es accionista, que no participa en este proceso y a la que por consiguiente no se le pueden imputar los efectos de este Laudo; si el señor Ivcher buscaba encontrar una vinculación entre la precaria situación tributaria de CLRSA y su patrimonio personal, lo que en realidad correspondía era alegar la pérdida de valor del negocio; los actos antijurídicos atribuidos al Estado no causaron directamente el deterioro de la situación tributaria de CLRSA frente al fisco, pues su origen se encuentra en el no pago acumulado de la deuda tributaria generada por la administración anterior. Asimismo, las solicitudes de compensaciones tributarias deben ser resueltas por instancia distinta del arbitraje.

Para el Estado peruano, lo resuelto en el proceso arbitral constituye cosa juzgada y por ello rechaza que se intente reabrir la pretensión sobre materia tributaria por la vía de la supervisión del cumplimiento de las sentencias de la Corte IDH, desconociendo obligaciones tributarias de personas jurídicas que no han sido parte en dicho proceso, o que corresponden a periodos de tiempo precedentes o posteriores a la administración de los señores Winter.

Además, recuerda que el señor Ivcher ha acudido al Poder Judicial a través de procesos de amparo constitucional ante el Tribunal Constitucional de Perú, el cual emitió sentencia el 20 de mayo de 2008, en la que establece que la Corte IDH, ni en la sentencia de fondo ni en su sentencia interpretativa, se ha referido de manera explícita a la deuda tributaria que mantiene la empresa con el Estado peruano, de modo que el proceso de amparo no es la vía para ejecutar las sentencias de dicha Corte; y luego, concluyó que el Laudo Arbitral constituye la vía adecuada y la instancia nacional competente como lo ha dispuesto la propia Corte para efecto del cumplimiento de su sentencia de 6 de febrero de 2001, la cual goza de cosa juzgada y no puede ser revisada. Finalmente, añade el Tribunal Constitucional que la sentencia de la Corte IDH se pronunció a favor de derechos personalísimos del señor Ivcher, y no de todos los socios que conforman la CLRSA, a favor de la que endereza la solicitud de condonación de la deuda tributaria.

El Estado recuerda que el Tribunal Constitucional peruano ha resuelto lo siguiente: que la deuda de la empresa CLRSA no es la deuda del señor Ivcher y, por tanto, “no afecta directamente” su patrimonio, sino el de la empresa de la cual es accionista; que “el proceso de amparo no es la vía para ejecutar las sentencias de la Corte Interamericana”; que lo resuelto por el Tribunal Arbitral tenía efecto de cosa juzgada; que la sentencia de la Corte IDH se pronunció a favor de “derechos personalísimos del señor Ivcher, mas no de todos los socios que conforman la [CLRSA,] a favor de la que ahora se solicita la condonación de la deuda tributaria”. Respecto de la solicitud de devolución de los impuestos a la renta pagados por la administración Winter entre los años 1995 a 1998, el Estado peruano expresó que la Administración Tributaria (Sunat) inició la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los periodos que fueron objeto del pedido de devolución y se determinó el incumplimiento de obligaciones tributarias por parte de la empresa. Por las obligaciones entre los años 1997 y 2000 la Sunat ejecutó cobranzas coactivas de impuestos. Agrega que:

Para el Estado ‘debe tenerse presente que los tributos operan por la generación del hecho económico, y no corresponde a la Administración determinar si provienen o no de operaciones lícitas [...]. Consecuentemente, las consideraciones de hecho alegadas (actuación de usurpadores) no tienen vinculación con la exigibilidad de la deuda tributaria de [la CLRSA].

Por lo demás, recalca que el señor Ivcher es un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria que existe entre la Sunat y la CLRSA.

d) Posición de la Corte IDH. La Corte sostuvo que en su sentencia se exige que

... la reparación del daño ocasionado por la infracción de una obligación internacional requiere la plena restitución (*restitutio in integrum*), que consiste en (1) el restablecimiento de la situación anterior, y (2) la reparación de las consecuencias que la infracción produjo, así como (3) el pago de una indemnización como compensación por los daños ocasionados.

La restitución y la reparación, señala la sentencia, deben efectuarse en los términos de la legislación interna y ante las autoridades nacionales competentes, lo que se efectuó ante un Tribunal Arbitral, conforme a ley peruana que regula el procedimiento de ejecución de sentencias emitidas por tribunales supranacionales (compensación por pérdida de dividendos y demás percepciones que correspondían al señor Ivcher, y que fueron dejados de percibir, así como por la pérdida del valor del negocio). Por su parte, el restablecimiento de la situación anterior a la vulneración del derecho (en relación con la recuperación del uso y goce de sus derechos como accionista mayoritario de la CLRSA, como lo era hasta el 1 de agosto de 1997), fue efectuado por Resolución de 30 de marzo de 2001 de la Sala Especializada en Derecho Público de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró nulas las resoluciones judiciales que ilegalmente otorgaron a los accionistas minoritarios la administración de la CLRSA, además de todos los actos

realizados por dichos accionistas al amparo de tales resoluciones entre el 5 de septiembre de 1997 y el 30 de marzo de 2001.

La Corte IDH recuerda que, si bien su sentencia remitió a “las autoridades nacionales competentes” peruanas su cumplimiento, ellas no están en libertad de resolver el asunto de manera contraria a la sentencia. Recuerda que la sentencia estableció que

... la participación en el capital accionario de la empresa constituye efectivamente el bien sobre el cual el señor Ivcher tiene derecho de uso y goce, a la luz de la Convención Americana. Por lo tanto, en la medida en que dicho capital accionario se vea afectado por la deuda tributaria generada entre el 1 de agosto de 1997 y el 6 de diciembre de 2000 por la administración de los hermanos Winter, quienes se apoderaron de la empresa ilegalmente con la aquiescencia del Estado, también se verá afectado el derecho a la propiedad del señor Ivcher por actos imputables al Estado.

Agrega que, de acuerdo con los hechos probados, la Corte

... considera que la controversia tributaria pendiente de resolución impide que el señor Ivcher pueda ser plenamente restituido en cuanto al uso y goce de sus derechos como accionista mayoritario de la CLRSA, tal y como lo era hasta el 1 de agosto de 1997 dado que, según se señaló anteriormente, la deuda afecta el capital de la empresa, sobre el cual el señor Ivcher tiene un derecho a la propiedad como accionista.

Recuerda que

... el cumplimiento de lo ordenado por la Corte Interamericana no puede verse condicionado o limitado por disposiciones de derecho interno,⁵¹ [y por tanto:] Que [...], corresponde a las instancias competentes del Estado en esta materia adoptar las medidas y procedimientos necesarios para abstenerse de cobrar aquellos tributos, multas y/o intereses moratorios generados durante la administración ilegal de la CLRSA entre el 1 de agosto de 1997 y el 6 de diciembre de 2000, a fin de restablecer

51 “Que la obligación de cumplir lo dispuesto en las decisiones del Tribunal corresponde a un principio básico del derecho sobre la responsabilidad internacional del Estado, respaldado por la jurisprudencia internacional, según el cual los Estados deben acatar sus obligaciones convencionales internacionales de buena fe (*pacta sunt servanda*) y, como ya ha señalado esta Corte y lo dispone el artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, aquellos no pueden, por razones de orden interno, dejar de asumir la responsabilidad internacional ya establecida” (Cfr. Responsabilidad internacional por expedición y aplicación de leyes violatorias de la Convención [arts. 1 y 2 de la CADH]).
Que los Estados partes en la Convención deben garantizar el cumplimiento de las disposiciones convencionales y sus efectos propios (*effet utile*) en el plano de sus respectivos derechos internos. Este principio se aplica no solo en relación con las normas sustantivas de los tratados de derechos humanos (es decir, las que contienen disposiciones sobre los derechos protegidos), sino también en relación con las normas procesales, tales como las que se refieren al cumplimiento de las decisiones de la Corte. Estas obligaciones deben ser interpretadas y aplicadas de manera que la garantía protegida sea verdaderamente práctica y eficaz, teniendo presente la naturaleza especial de los tratados de derechos humanos (Cfr. Caso Ivcher Bronstein vs. Perú, Sentencia de 24 de septiembre de 1999, Competencia, Serie C, núm. 54, párr. 37; Caso del Caracazo, párr. 6º, y Caso Cantoral Huamani y García Santa Cruz, párr. 6º).

el uso y goce de los derechos del señor Ivcher Bronstein como accionista mayoritario de la empresa, conforme lo era hasta el 1 de agosto de 1997, y con el propósito de garantizar que su derecho patrimonial sobre dicho capital no se vea afectado por deudas tributarias generadas por actos ilícitos del propio Estado.

La Corte resuelve, en los asuntos tributarios, requerir al Estado

... abstenerse de cobrar aquellos tributos, multas y/o intereses moratorios generados durante la administración ilegal de la CLRSA entre el 1 de agosto de 1997 y el 6 de diciembre de 2000, con el propósito de garantizar que el derecho patrimonial del señor Ivcher Bronstein sobre dicho capital no se vea afectado por deudas tributarias generadas por actos ilícitos del propio Estado.

4. DERECHOS A LA VIDA Y A LA INTEGRIDAD PERSONAL, LIBERTAD DE TRABAJO, DERECHO DE PROPIEDAD Y ABUSO DEL SISTEMA TRIBUTARIO

4.1. Caso Ibsen Cárdenas e Ibsen Peña vs. Bolivia

Nos interesa analizar la resolución de la Corte IDH de 14 de octubre de 2014, que recae sobre una solicitud de medidas provisionales por parte de las víctimas de vulneraciones de sus derechos humanos.⁵²

Las víctimas presentaron una solicitud de medidas provisionales (en el marco del procedimiento de supervisión del cumplimiento de la sentencia dictada por la Corte el 1 de septiembre de 2010), de conformidad con los artículos 63.2 de la CADH y 27 del Reglamento de la Corte IDH, con el propósito de que esta requiera al Estado de Bolivia aplicar las medidas necesarias a fin de garantizar y proteger los derechos a la vida y a la integridad personal de la familia Ibsen y del abogado de la misma. Las agresiones o persecuciones las efectuaría el Estado a través de medios tales como los siguientes: no renovación de la licencia para el funcionamiento del negocio del señor Ibsen en La Paz, a través del Servicio Nacional de Sanidad Alimentaria de Bolivia (Senasag); intento de cobro de multas inexistentes a través del Servicio de Impuestos por años atrasados mayores a 5 años, cuando estos, aun si tuviesen razón, ya habían prescrito; amenaza de acciones judiciales y hostigamiento judicial por parte del Ministerio Público en procedimientos abiertos; presiones de funcionarios públicos al entorno de la familia Ibsen, para que actuaran en su contra; llamadas telefónicas amenazantes; agresiones físicas; etc.

La solicitud de medidas provisionales interpuesta por los representantes se sustenta en siete puntos principales: actos y omisiones de agentes estatales que se

52 Ficha técnica en http://www.corteidh.or.cr/CF/jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nid_Ficha=340, fecha de consulta: 6 de diciembre de 2018. Resolución de 14 de octubre de 2014, solicitud de medidas provisionales; Sentencia de 1 de septiembre de 2010 (Fondo, Reparaciones y Costas).

enmarcarían en la existencia de persecuciones contra las víctimas; existencia de atentados y amenazas contra la vida e integridad de los miembros de la familia Ibsen; existencia de amenazas y actos hostiles por parte de funcionarios del Ministerio Público; existencia de actos y omisiones de agentes estatales en relación con el proceso penal y el procedimiento de identificación de restos exhumados desde octubre de 2012; irregularidades en la implementación del seguro médico; retardo y gastos adicionales erogados en el procedimiento para el pago de las indemnizaciones; y, existencia de publicaciones en medios de prensa escritos que han representado un riesgo inminente para las víctimas.

La CADH considera que las alegaciones de la solicitante no revisten gravedad extrema, inminente, ni urgencia que causare algún daño irreparable a la vida, integridad personal, salud, reserva procesal y al patrimonio de la familia Ibsen, o no han sido suficientemente acreditadas⁵³ (conforme al artículo 63.2 de la CADH), por lo que es improcedente la adopción de las medidas provisionales solicitadas en el presente caso por sus representantes.⁵⁴

4.2. Caso I.V. vs. Bolivia

La Corte IDH emitió sentencia en el Caso I.V. vs. Bolivia el 30 de noviembre de 2016, en la que condena al Estado de Bolivia.⁵⁵ Posteriormente, en la etapa de eje-

53 “En cuarto lugar, sobre la alegada existencia de amenazas y actos hostiles por parte de funcionarios del Ministerio Público, si bien se aprecia una situación de cierta gravedad, no se desprende de la configuración de una situación de grado elevado ni que el riesgo o amenaza involucrados requieran una respuesta inmediata”.

54 Párrafo 9. “Sin perjuicio de lo anterior, se recuerda al Estado que el artículo 1.1 de la Convención Americana establece las obligaciones generales que tienen los Estados parte de respetar los derechos y las libertades en ella consagrados y de garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, las cuales se imponen no solo en relación con el poder del Estado, sino también en relación con actuaciones de terceros particulares. Por ello, el Estado se encuentra obligado a garantizar los derechos de la familia Ibsen y del abogado de la misma, a través de los mecanismos internos existentes para ello”.

55 En el caso de esterilización forzada de mujer después de dar a luz, luego de lo cual existió un procedimiento penal de persecución del equipo médico que duró más de 6 años, que sin embargo dejó impune el crimen. Entre los años 2007 a 2014 se realizó la intervención de la Corte IDH, en http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_336_esp.pdf, fecha de consulta: 6 de diciembre de 2018. Resolución de la Corte IDH de 25 de mayo de 2017, solicitud de medidas provisionales. La sentencia de medida provisional describe las violaciones llevadas a cabo por el Estado boliviano: “La Sentencia de excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas de 30 de noviembre de 2016, mediante la cual la Corte IDH declaró responsable internacionalmente al Estado Plurinacional de Bolivia (en adelante ‘el Estado de Bolivia’, ‘el Estado’ o ‘Bolivia’) por la violación de los derechos a la integridad personal, a la libertad personal, a la dignidad, a la vida privada y familiar, de acceso a la información y a fundar una familia, reconocidos en los artículos 5.1, 7.1, 11.1, 11.2, 13.1 y 17.2 de la CADH, en relación con las obligaciones de respetar y garantizar esos derechos y de no discriminar contenidas en el artículo 1.1 de la misma, así como por no cumplir con sus obligaciones bajo el artículo 7.a) y b) de la Convención Interamericana para Prevenir, Sancionar y Erradicar la Violencia contra la Mujer o ‘Convención de Belém do Pará’, en perjuicio de la señora I.V. Ello, en razón de la ligadura de las trompas de Falopio que le fue practicada el 1 de julio de 2000 en Bolivia por un funcionario público en un hospital estatal, la cual fue contraria a las obligaciones internacionales del Estado, toda vez que tal procedimiento se llevó a cabo sin obtener el consentimiento informado de la paciente, bajo los parámetros establecidos en el derecho internacional para este tipo de actos médicos al momento de los hechos. Además, la Corte concluyó que la esterilización sin su consentimiento informado, en las circunstancias particulares de este caso,

cución de la sentencia, la víctima solicitó medidas provisionales en razón de que el Estado de Bolivia estaba llevando a cabo amedrentamientos y persecuciones sistemáticas mediante amenazas telefónicas, insultos, seguimientos y filmaciones en la calle, y por medio de un procedimiento tributario abusivo e injustificado por deudas impagas de los años 2004, 2005 y 2011 iniciado en contra de la víctima. Solicita, entre otros asuntos, que se ordene

... cesar dichas acciones (persecución tributaria indebida, insultos, filmaciones y llamadas telefónicas de agentes estatales) y abstenerse de realizar otras semejantes, además de implementar todas aquellas otras medidas que esta Corte considere necesarias y oportunas; e investigar los móviles y a los responsables (agentes estatales) de los actos de acoso y persecución tributaria que esté sufriendo.

Los hechos reclamados en materia tributaria comenzaron el 24 de enero de 2017, día en el cual el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) de Bolivia notificó a la víctima con un proveído de inicio de ejecución tributaria y un auto inicial de sumario contravencional por pretendidas deudas tributarias impagas relacionadas con los impuestos al valor agregado e impuesto a la utilidad de las empresas por los periodos tributarios 2004, 2005 y 2011, por un monto de US\$154,59, derivadas de las propias declaraciones presentadas por el contribuyente. Ante ello, la contribuyente reclamó ante la administración tributaria la prescripción de los impuestos y de las acciones emprendidas por el SIN, alegando que para la fecha de notificación –con el proveído de inicio de ejecución tributaria y el auto inicial de sumario contravencional– había operado dicha forma de extinción de obligaciones tributarias, defensa que fue rechazada.

La víctima alegó ante la Corte que la intención de la administración tributaria no sería cumplir sus funciones de recuperar una supuesta deuda tributaria, sino de operar como un instrumento de represalia en su contra por el enjuiciamiento que promovió contra el Estado boliviano ante la Corte IDH. De acuerdo con la reclamante, “la única motivación del Estado sería ‘buscar una revancha o represalia’ por haberlo enjuiciado ante la Corte” y que “esto no sería una práctica aislada, ya que en la actualidad habría un contexto de práctica de acoso judicial y administrativo contra la oposición política, o personas que ‘incomodan’ al gobierno” (y cita el Caso Ibsen Cárdenas e Ibsen Peña *vs.* Bolivia).

constituyó un trato cruel, inhumano y degradante contrario a la dignidad del ser humano, por lo que el Estado fue declarado responsable por la violación del derecho a la integridad personal, reconocido en el artículo 5.1 y 5.2 de la Convención Americana, en relación con la obligación de respetar, contenida en el artículo 1.1 de la misma, en perjuicio de la señora I.V. Finalmente, la Corte declaró al Estado responsable por la violación de los derechos a las garantías judiciales y protección judicial, reconocidos en los artículos 8.1 y 25.1 de la CADH, en relación con las obligaciones de respetar y garantizar esos derechos y de no discriminar contenidas en el artículo 1.1 de la misma, así como por no cumplir con sus obligaciones bajo el artículo 7.b), c), f) y g) de la Convención de Belém do Pará, en perjuicio de la señora I.V.”, en http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_329_esp.pdf, fecha de consulta: 6 de diciembre de 2018.

El Estado rechazó la existencia de una infracción al Reglamento de la Corte IDH, y afirmó que las acciones de cobranza tributaria impulsadas por el SIN constituyen un proceso de cobranza coactiva por deudas tributarias derivadas del ejercicio de la actividad profesional de la señora I.V. iniciada el 16 de agosto de 2016. Un mes después (14 de septiembre) la señora I.V. presentó una solicitud de prescripción de la deuda tributaria, la que fue denegada el 9 de enero de 2017 con fundamento en que hasta esa fecha no se había dictado ningún acto administrativo en contra de la contribuyente por lo que no se había producido el inicio del cómputo de prescripción. El 14 de septiembre de 2016 se emitió el proveído de inicio de ejecución tributaria y el auto inicial de sumario contravencional, los cuales le fueron notificados el 24 de enero de 2017.

Para la Corte IDH, del monto referido (US\$154,59) no se desprende que la víctima sufra un perjuicio de carácter irreparable. Asimismo, estima que las solicitudes de la víctima son de una naturaleza que no corresponde a aquellas propias de un procedimiento de medidas provisionales, en el que el propósito fundamental es la protección y preservación eficaz de la vida e integridad personal.

La Corte examina los hechos descritos por la víctima, y en particular el procedimiento tributario iniciado en su contra a la luz del artículo 53 del Reglamento,⁵⁶ y recuerda que sobre él ha afirmado que “su finalidad es garantizar que quienes intervienen en el proceso ante la Corte puedan hacerlo libremente, con la seguridad de no verse perjudicados por tal motivo”.⁵⁷ Asimismo, recuerda que esta disposición no se traduce en “una prohibición expresa de procesamiento contra las víctimas en un caso conocido y resuelto por este tribunal”, y añade que no implica una inmunidad general de enjuiciamiento ni impide incoar los procedimientos que legalmente correspondan, sino que lo que prohíbe es que estos sean iniciados a causa de las acciones de tutela de derechos humanos. Por otro lado, no vislumbra un nexo entre la situación invocada y la naturaleza del accionar estatal, es decir, cree que no se encuentran directamente relacionados; ni de la prueba aportada por la víctima se desprendería un motivo de represalia por parte del Estado. Asimismo, las deudas tributarias que originan el procedimiento no han sido negadas por la solicitante, sino que ellas se encontrarían prescritas, sobre lo cual no corresponde pronunciarse a la Corte.

La Corte IDH explica que el artículo 63.2 de la CADH exige que para que la Corte pueda disponer de medidas provisionales deben concurrir tres condiciones: i) “extrema gravedad”; ii) “urgencia”, y iii) que se trate de (necesidad) “evitar daños

56 De acuerdo con el artículo 53 del Reglamento de la Corte “los Estados no podrán enjuiciar a las presuntas víctimas, a los testigos y a los peritos, a sus representantes o asesores legales ni ejercer represalias contra ellos o sus familiares, a causa de sus declaraciones, dictámenes rendidos o su defensa legal ante la Corte”.

57 Caso de Personas Dominicanas y Haitianas Expulsadas *vs.* República Dominicana, Sentencia de 28 de agosto de 2014, Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, Serie C, núm. 282, párr. 456.

irreparables a las personas”.⁵⁸ Todo esto debe ser probado por el solicitante. De no concurrir íntegramente esos elementos, o en caso de que los asuntos no sean propios de la medida provisional, solo pueden ser estudiados y resueltos, en su caso, durante la consideración del fondo de un caso contencioso o, en las circunstancias particulares de este, en el marco de la solicitud de interpretación o en la etapa de supervisión de cumplimiento de la sentencia.

La Corte IDH decide desestimar la solicitud de medidas provisionales interpuesta por la víctima, en virtud de que el asunto planteado ante el Tribunal no es materia de medidas provisionales en los términos del artículo 63.2 de la CADH, sino que atañe a la medida de reparación ordenada en el punto resolutivo octavo de la sentencia de excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas dictada el 30 de noviembre de 2016 en este caso, la cual se encuentra bajo supervisión de cumplimiento.⁵⁹

CONCLUSIONES

La Corte IDH ha conocido muy pocos casos que tengan relación directamente con tributos, y en ello destaca el Caso Cantos *vs.* Argentina, referido a una clase de tributos poco conocida (y reconocida), como es la tasa judicial (en referencia al derecho a la tutela judicial efectiva). Lo interesante de este asunto es que muestra claramente cómo un Estado (en este caso, uno de los más grandes, ricos y modernos de América) puede usar sus órganos públicos para perseguir a una persona.

Esta realidad, de agentes del Estado que movilizan el aparato público (incluido el sistema tributario) con el objetivo de efectuar persecución a personas y vulnerar sus derechos humanos, se aprecia también de manera muy nítida en *Ivcher Bronstein vs. Perú*. Sin embargo, dicho montaje no siempre es posible de ser desactivado por la Corte IDH, tal vez por la naturaleza de dicho órgano y de sus funciones, y de las características de su actividad jurisprudencial.

Lo que queremos afirmar es que un Tribunal que se dedica básicamente a investigar casos de vulneraciones de los derechos a la vida y la integridad física y psíquica (como lo es la Corte IDH), difícilmente tendrá la sensibilidad o la capacidad

58 Párrafo 4. “El Tribunal ha señalado que las medidas provisionales tienen dos caracteres: uno cautelar y otro tutelar. El carácter cautelar de las medidas provisionales está vinculado al marco de los contenciosos internacionales. En tal sentido, estas medidas tienen por objeto y fin preservar los derechos en posible riesgo hasta tanto no se resuelva la controversia. Su objeto y fin son los de asegurar la integridad y la efectividad de la decisión de fondo, y de esta manera evitar que se lesionen los derechos en litigio, situación que podría hacer inócua o desvirtuar el efecto útil de la decisión final. Las medidas provisionales permiten así que el Estado en cuestión pueda cumplir la decisión final y, en su caso, proceder a las reparaciones ordenadas. En cuanto al carácter tutelar de las medidas provisionales esta Corte ha señalado que las medidas provisionales se transforman en una verdadera garantía jurisdiccional de carácter preventivo, por cuanto protegen derechos humanos, en la medida en que buscan evitar daños irreparables a las personas”.

59 Resolución de la Corte IDH de 25 de mayo de 2017, solicitud de medidas provisionales respecto de Bolivia en el Caso *I.V. vs. Bolivia*.

técnica para investigar vulneraciones de derechos humanos como las que involucran a las personas desde su perspectiva de empresarios o contribuyentes. Esa falta de sensibilidad se observa en los casos Ibsen Cárdenas e Ibsen Peña *vs.* Bolivia o I.V. *vs.* Bolivia; respecto de este último caso, lo llamativo es la apreciación “censitaria” de una “justicia de clases”, en la medida en que para la Corte IDH la vulneración de los derechos humanos debe ser evaluada bajo el parámetro de la cantidad de dinero supuestamente involucrada, de modo que frente a cantidades no altas de dinero se excluiría la protección, y serían solo dignos de atención los casos en que aparece envuelta una cantidad alta de dinero.⁶⁰ Otra forma de expresar esa carencia de sensibilidad es la falta de comprensión de cómo el Estado abusa de la institucionalidad tributaria y de los órganos judiciales para vulnerar los derechos de los contribuyentes.

Otro aspecto interesante de destacar es el principio de integridad e intangibilidad de la indemnización, dado que implica una limitación de la potestad tributaria e incluso, en algún sentido, una excepción al principio de reserva de ley tributaria. Este constituye un freno al abuso que el Estado hace del sistema jurídico tributario y de la actividad de los órganos públicos encargados de aplicarlo.

Hoy en día podemos fácilmente observar la distancia entre el tipo de asuntos de contenido tributario que atienden la Corte IDH y el TEDH, dadas las realidades y urgencias políticas, sociales y jurídicas de ambos continentes. Este contrapunto solo lo podremos profundizar en otros artículos.

Finalmente, es necesario resaltar la gran amplitud de materias que relacionan a los derechos humanos con el fenómeno tributario, por lo que probablemente sería interesante que con el tiempo la Corte IDH profundizara en sus sentencias en el modo en que los Estados vulneran los derechos de los contribuyentes al hacer uso, además de las categorías ortodoxas de derechos humanos, también de categorías propiamente tributarias, que son las que permiten definir exactamente la mecánica estatal de vulneración de derechos humanos de los contribuyentes.

REFERENCIAS

ANGULO LÓPEZ, Geofredo, *Teoría contemporánea de los derechos humanos. Elementos para una reconstrucción sistémica*, Madrid, Dykinson, 2015.

AVI-YONAH, Reuven y MAZZONI, Gianluca, “Taxation and human rights: A delicate balance. Public Law And Legal Theory Research”, *Paper Series* 520 (2016), fecha de consulta: 10 de agosto de 2018. DOI: <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2834883>

60 Véase Hernán CORREA CARDOZO, “Los efectos inequitativos de la jurisprudencia constitucional colombiana sobre *habeas data* financiero”, en *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, Año XXIII, 2017, pp. 373-400; Gustavo GALVÁN PAREJA y Víctor ÁLVAREZ PÉREZ, “Pobreza y administración de justicia”, *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas*, Año V (15) (s. f.).

- BAKER, Philip, "Taxation and the European Convention on Human Rights", en *GITC Review* 1 (1) (2001), pp. 1-13, en http://taxbar.com/wp-content/uploads/2016/01/gitc_review_v1_n1.pdf#targetText=The%20two%20Conventions%20have%20broadly,discrimination%20and%20protection%20of%20property.
- BAKER, Philip, "International Taxation and the European Convention on Human Rights", en *European Taxation* 40 (8) (2000), pp. 298-374.
- BAKER, Philip, "Double taxation conventions and human rights", en Philip BAKER (ed.), *Double Taxation Conventions*, UK, Sweet & Maxwell's Tax Library, 2018.
- BLANCO CORDERO, Isidoro, "La admisibilidad de las listas de evasores fiscales sustraídas en el extranjero como prueba para acreditar la comisión de delitos fiscales", *Indret: Revista para el Análisis del Derecho* 3 (2015), 3-35, en <http://hdl.handle.net/10045/49225>
- BURROWS, Bridget, "Why tax is a human rights issue: empowering communities living in poverty to hold governments to account for public services", en *Contemporary Challenges In Securing Human Rights*, London, Institute of Commonwealth Studies, School of Advanced Study, University of London, pp. 67-74, en <https://sas-space.sas.ac.uk/6209/>
- CORREA CARDOZO, Hernán, "Los efectos inequitativos de la jurisprudencia constitucional colombiana sobre *habeas data* financiero", *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, Año XXIII (2017), pp. 373-400, en <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/anuario-derecho-constitucional/article/view/33918/>
- CRAWFORD, Bridget J. y Carla SPIVACK, "Tampon taxes, discrimination and human rights", *Wisconsin Law Review* 491 (2017), pp. 491-549, en <https://ssrn.com/abstract=2854525>
- Cristián J. BILLARDI, *Los derechos del hombre y su tutela jurídica en el derecho tributario y financiero*, Buenos Aires, Ad Hoc, 2017.
- CHRISTIANS, Alisson, "Human rights at the borders of tax sovereignty", February 27, 2017, fecha de consulta: 10 de agosto de 2018, en https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2924925
- DE MARTINO, Paolo, "Diritto penale contemporaneo, Lista Falciani: Il fine giustifica i mezzi? Note a margine di due provvedimenti 'innovativi'", *Tribunale di Novara*, ord. 8 giugno 2015, *Fidelio Cass. civ.*, sez. VI, ord. 13 maggio 2015, 9760, Pres. Cicala, en www.penalecontemporaneo.it, 29 settembre 2015, fecha de consulta: 20 de agosto de 2018.
- DE DROUAS, Delphine y SIENKO, Isabelle, "The increasing importance of the European Convention on Human Rights in the Tax Area", *Intertax* 25 (10) (1997), en <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TA XI1997063>
- ENDRESEN, Clement, "Taxation and the European Convention for the Protection of Human Rights: Substantive Issues", *Intertax* 45 (8/9) (2017), pp. 508-526,

en <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI2017043>

ENGLE, Eric Allen, *Les Droits de l'homme et l'impôt*, 2008, fecha de consulta: 8 de septiembre de 2018, en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1271870>,

ERGEC, Rusen, "Taxation and property rights under the European Convention on Human Rights", *Intertax* 39 (1) (2011), pp. 2-11, en <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI2011001>

FROMME, Stefan, "The European Court of Human Rights and the right of the accused to remain silent: can it be invoked by taxpayers?", *Intertax* 21-11 (1993), pp. 520-549, en <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI1993066>

GALVÁN PAREJA, Gustavo y ÁLVAREZ PÉREZ, Víctor, "Pobreza y administración de justicia", *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas*, Año V (15) (2000), fecha de consulta: 10 de agosto de 2018, en http://200.62.146.19/bibvirtualdata/publicaciones/economia/15/pdf/pobreza_justicia.pdf

GARCÍA RAMÍREZ, Sergio, "La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en materia de reparaciones", *La Corte Interamericana de Derechos Humanos. Un cuarto de siglo: 1979-2004*, San José, Costa Rica, CIDH, 2005, en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/10/4572/3.pdf>, fecha de consulta: 10 de agosto de 2018.

GARCÍA RAMÍREZ, Sergio, "Las reparaciones en el sistema interamericano de protección de los derechos humanos", en *El sistema interamericano de protección de los derechos humanos en el umbral del siglo XXI* (Memoria del seminario el sistema interamericano de protección de los derechos humanos en el umbral del siglo XXI), t. I, San José, Costa Rica, 23 y 24 de noviembre de 1999, CIDH, 2003, pp. 128-158.

GREGGI, Marco, *Bridging a Sea: Human Rights and Supranational Limits to Tax Law*, 2009, en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1376242>, fecha de consulta: 10 de agosto de 2018.

LAINÉZ FLANAGAN, Jacqueline, "Holding U.S. Corporations Accountable: Toward a Convergence of U.S. International Tax Policy and International Human Rights", *Pepperdine Law Review* 45 (4) (2018), pp. 685-746, en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2926700>, fecha de consulta: 10 de agosto de 2018.

LIPSET, Lloyd *et al.*, *Tax Abuses, Poverty and Human Rights, A report of the International Bar Association's Human Rights Institute*, London, International Bar Association, 2013.

MARGOLIS, Adrienne, "Tax justice and human rights: The beginning of a beautiful friendship?", *The Human Rights Issue* 9 (2) (2014), en <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJF-June-2014-Human-Rights.pdf>

MARTÍNÓN QUINTERO, Ruth, "Los derechos humanos en la Unión Europea. En especial, el problema de la adhesión de la Unión al Convenio Europeo de Derechos

- Humanos”, *Revista Europea de Derechos Fundamentales* 28 (2) (2015), pp. 49-71, en <http://journals.sfu.ca/redf/index.php/redf/article/view/18>
- MARTOS BELMONTE, Plácido, “El nuevo estándar global de intercambio automático de información sobre cuentas financieras de la OCDE (CRS, common reporting standard): estructura y funcionamiento. Aplicación del mismo en la unión europea: Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014”, *Cronica Tributaria* 159 (2016), pp. 103-130.
- MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, “Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional”, *Ius et Praxis* 8 (2) (2002), pp. 299-357. DOI: <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122002000200010>
- MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, “The automatic exchange of tax information and the protection of personal data in the European Union: Reflections on the latest jurisprudential and normative advances”, *EC Tax Review* 3 (2016), pp. 146-161, en <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=ECTA2016015>
- ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel (coord.), *Justicia tributaria y derechos humanos*, Mexico, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2016.
- PEDROSA LOPEZ, José Carlos, “La importancia del tribunal de justicia de la Unión Europea y la relevancia de su jurisprudencia en materia tributaria sobre los estados miembros”, *Revista Boliviana de Derecho* 19 (2015), pp. 378-403, en http://www.scielo.org.bo/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2070-81572015000100016
- POAIRES, Miguel *et al.*, *Human Rigths and Taxation in the World*, Amsterdam, IBFD, 2011.
- RICHARDSON, Mirugia, “The EU and ECHR rights of the defence principles in matters of taxation, punitive tax surcharges and prosecution of tax offences”, *EC Tax Review* 6 (2017), pp. 323-334, en <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=ECTA2017035#targetText=EC%20Tax%20Review&targetText=Broadly%20speaking%2C%20customs%20duties%2C%20harmonized,or%20criminal%20prosecution%20takes%20place>
- RIOS GRANADOS, Gabriela (coord.), *Derechos Humanos del Contribuyente*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2016.
- ROMERO FLOR, Luis María, “Deberes tributarios vs. derechos humanos: el derecho a no autoinculparse en el procedimiento tributario”, *Parlamento y Constitución. Anuario* 17 (2015), pp. 247-266, en https://www.researchgate.net/publication/314095737_Deberes_tributarios_vs_Derechos_Humanos_El_derecho_a_no_autoinculparse_en_el_procedimiento_tributario
- RUIZ JIMÉNEZ, César, *Derecho tributario y derechos humanos. Diálogo en México y el Mundo*, México, Tirant lo Blanch, 2016.
- Sin autor, “Case Note: Tax evasion, human rights and offshore structures”, *Trusts & Trustees* 8 (7) (2002), pp. 28-30. DOI: <https://doi.org/10.1093/tandt/8.7.28>

- SMIT, Daniel S., “Capital movements and direct taxation: the effect of the non-discrimination principles”, *EC Tax Review* 3 (2005), pp. 199-209, en <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=ECTA2005028>
- STEPANOVA, Iryna, *European Double Taxation and Human Rights in a Globalised World*, 2016, en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2996112>, fecha de consulta: 10 de agosto de 2018.
- TAX JUSTICE NETWORK, “Taxation and Human Rights, Editorial”, *Quarterly Newsletter of the Tax Justice Network Africa* 2 (4) (2011), en https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Africa_Tax_Spotlight_6th_edition.pdf
- TAX JUSTICE NETWORK, “Taxes and human rights”, *Policy brief of the Tax Justice Network Germany*, 08e, 2013.
- VAN DER BRUGGEN, Edwin, “Compulsory jurisdiction of the International Court of Justice in tax cases: Do we already have an ‘International Tax Court?’”, *Intertax* 29 (8/9) (2001), pp. 250- 267, en <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=351298>
- VAN EIJSDEN y Janco VAN DAM, “The impact of european law on domestic procedural tax law: Wrongfully underestimated?”, *EC Tax Review* 5 (2010), pp. 199-209, en <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=ECTA2010026>
- VAN KAMPEN, Arjo y DE RIJKE, L. J., “The Kredietbank Luxembourg and the Liechtenstein tax affairs: Notes on the balance between the exchange of information between states and the protection of fundamental rights”, *EC Tax Review* 5 (2008), pp. 221-233, en <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=ECTA2008077>
- WOUTERS, Jan, “The principle of non-discrimination in European Community law?”, *EC Tax Review* 2 (1999), pp. 98-106. DOI: <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=ECTA1999024>

SENTENCIAS

- Corte IDH, Caso Cantos *vs.* Argentina, Sentencia de 28 de noviembre de 2002, Fondo, Reparaciones y Costas, en http://www.corteidh.or.cr/CF/jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nId_Ficha=272, fecha de consulta: 10 de agosto de 2018.
- Corte IDH, Caso Suárez Rosero *vs.* Ecuador, Sentencia 12 de noviembre de 1997, Fondo; Sentencia de 29 de mayo de 1999, Interpretación de Reparaciones, en http://www.corteidh.or.cr/CF/jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nId_Ficha=315, fecha de consulta: 10 de agosto de 2018.
- Corte IDH, Caso Baena Ricardo y Otros (270 Trabajadores) *vs.* Panamá, Sentencia de 2 de febrero de 2001 y Resolución de la Corte IDH de 22 de noviembre de 2002, Cumplimiento de sentencia, en http://www.corteidh.or.cr/cf/jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?lang=es&nId_Ficha=222, fecha de consulta: 10 de agosto de 2018.

Corte IDH, Caso *Caso Myrna Mack Chang vs. Guatemala*, Sentencia de 25 de noviembre de 2003, en http://www.corteidh.or.cr/cf/jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nId_Ficha=287, fecha de consulta: 10 de agosto de 2018.

Corte IDH, Caso *Loayza Tamayo vs. Perú*, Sentencia de 3 de junio de 1999, Interpretación de la sentencia sobre reparaciones, en http://www.corteidh.or.cr/cf/Jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nId_Ficha=311&lang=e, fecha de consulta: 10 de agosto de 2018.

Corte IDH, Caso *Acevedo Buendía y otros (Cesantes y Jubilados de la Contraloría) vs. Perú*, en http://www.corteidh.or.cr/cf/Jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nId_Ficha=276&lang=e, fecha de consulta: 10 de agosto de 2018.

Corte IDH, Caso *Chiriboga vs. Ecuador*, en http://www.corteidh.or.cr/cf/Jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?lang=es&nId_Ficha=292, fecha de consulta: 10 de agosto de 2018.

Corte IDH, Caso *Ivcher Bronstein vs. Perú*, Sentencia de 6 de febrero de 200. Resolución de la Corte IDH de 24 noviembre 2009, Supervisión de cumplimiento de sentencias, en http://www.corteidh.or.cr/cf/Jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nId_Ficha=200&lang, fecha de consulta: 10 de agosto de 2018.

Corte IDH, Caso *Ibsen Cárdenas e Ibsen Peña vs. Bolivia*, Sentencia de 1 de septiembre de 2010, Resolución de 14 de octubre de 2014, Solicitud de medidas provisionales, en http://www.corteidh.or.cr/CF/jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nId_Ficha=340, fecha de consulta: 10 de agosto de 2018.

Corte IDH, Caso *I.V. vs. Bolivia*, Sentencia 30 de noviembre de 2016, en http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_336_esp.pdf, fecha de consulta: 10 de agosto de 2018.

ESPAÑA, Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2017, Sala de lo Penal, Sentencia 116/2017, Recurso Casación 1281/2016.

ITALIA, Cass. civ. Sez. V, Sent., 26-08-2015, 17183, ricorso 10440/2014, Repubblica Italiana, Corte Suprema Di Cassazione, Sezione Tributaria.