

Tributación y Derecho Humanos: la aplicación del CEDH a los asuntos fiscales. El derecho a un proceso tributario justo¹

Valentina Maria Ariemme²

1. Introducción: el derecho a un proceso justo

Desde que el CEDH naciera (4 de noviembre de 1950), entrara en vigor (3 de septiembre de 1953) y fuera ratificada por los Estados firmantes³, su autoridad judicial competente, el TEDH, situado en Estrasburgo, ha conocido progresivamente de más y más cuestiones fiscales.

De cara a establecer, o al menos intentar fijar un marco más claro sobre la aplicación del CEDH a los denominados "asuntos fiscales", debemos resolver dos preguntas fundamentales: ¿qué es exactamente un "asunto fiscal"?, ¿qué artículos del CEDH pueden ser invocados por los ciudadanos europeos si quieren acceder a la protección de sus derechos como contribuyentes?

Nuestro breve análisis comienza con un hecho objetivo⁴ que responde parcialmente nuestra segunda pregunta: la mayor parte de los asuntos conocidos por el TEDH conciernen a la posible aplicación (y subsecuente violación) del artículo del CEDH que recoge los requisitos de un proceso justo (o equitativo):

Artículo 6.1 CEDH: "Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia

¹ Cómo citar este artículo: Ariemme V.M., *Tributación y Derecho Humanos: la aplicación del CEDH a los asuntos fiscales. El derecho a un proceso tributario justo*, *Estudios Tributarios Europeos*, núm. 2/2014, (www.seast.it/revista), págs. 26-30.

² Valentina Maria Ariemme, Doctoranda en Derecho Tributario Europeo en la Universidad de Bolonia. Traducción al español realizada por José Miguel Martín Rodríguez.

³ El Reino Unido fue el primer país en ratificarlo en marzo de 1951. Lo siguió Alemania en 1952 e Italia en 1955. Para una información más exhaustiva nos remitimos al sitio oficial del Consejo de Europa sobre los Tratados: <http://conventions.coe.int>.

⁴ Estos datos pueden consultarse en la página web del TEDH: <https://www.echr.coe.int>. Véase también: Baker Philip, *Taxation and Human Rights*, en *GITC Review*, Vol. 1. No.1, 2001.

debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso...”.

En otras palabras, una persona (individual o jurídica) tiene derecho a invocar ante el TEDH la violación del art. 6 en aquellos casos que versen sobre derechos u obligaciones civiles o sobre una acusación penal contra ella. Se hace necesario por tanto incluir los asuntos fiscales en una de estas dos categorías de cara a poder extender las garantías a un proceso justo al ámbito tributario.

2. La posición tradicional del TEDH: los asuntos fiscales no gozan de protección

Con carácter general, el núcleo del conflicto en un asunto fiscal son las posiciones encontradas entre un contribuyente y la Administración tributaria sobre determinadas cuestiones de índole tributaria, como una liquidación de impuestos directos o indirectos, el pago de la deuda tributaria, el reembolso de ingresos indebidos, la concesión de ayudas de Estado, etc.

El TEDH ha sostenido de forma reiterada que en los procesos tributarios ordinarios (cuando una disputa es de carácter estrictamente fiscal) no existe ninguna afección de derechos y obligaciones civiles dado que “La tributación es un área de Derecho administrativo o público, no un asunto de índole civil”⁵.

Esta posición tan conservadora del TEDH a la hora de clasificar el Derecho fiscal ha sido suavizada en algunos casos que de algún modo estaban conectados con reglas civiles⁶.

A pesar de estas excepciones (vistas caso por caso), la posición tradicional del TEDH se ha mantenido en varios casos relevantes⁷; después del asunto

⁵ Baker P., op. cit.

⁶ Malherbe J., en “*Per una Costituzione Fiscale Europea*”, 2008, p. 262-266. Véanse las decisiones del TEDH *Hentrich vs France*, 22.9.1994; *National y Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society y Yorkshire Building Society vs UK*, 23.10.1997.

⁷ See, among others, the decisions of ECoHR *Schouten and Meldrum vs The Netherlands*, 9.12.1994, and *Ferrazzini vs Italy*, 12.07.2001,

Ferrazzini especialmente, esta postura tan drástica ha sido objeto de múltiples críticas por la doctrina.

3. La existencia de una acusación penal: las sanciones fiscales pueden tener naturaleza penal

A la hora de determinar si un determinado asunto constituye una acusación penal o no, el TEDH recurre al criterio sentado en el asunto *Engel*⁸. En concreto, este comprende la aplicación de un triple test al caso en estudio: 1) La clasificación legal de la ofensa en el derecho doméstico; 2) la naturaleza de la ofensa; 3) la severidad del posible castigo.

El primero de estos test es el más importante, dado que evita que el contenido de la categoría "penal" del derecho nacional limite la aplicación de las garantías del art. 6 (generalmente más amplias)⁹.

De hecho el TEDH ha mostrado una clara tendencia a extender la aplicación del artículo 6 recurriendo a la doctrina del asunto *Engel*, dotando a estos criterios de mayor fortaleza, conformando un concepto amplio de acusación penal¹⁰. Conforme a ello, los procesos fiscales han recibido generalmente este trato a pesar de que, formalmente, las sanciones fiscales no tienen naturaleza estrictamente penal dado que están recogidas en leyes administrativas¹¹.

Dos asuntos relevantes constituyen buenos ejemplos de la voluntad del TEDH de extender las garantías del art. 6 a los asuntos fiscales en el sentido de calificar como penales las sanciones impuestas a los contribuyentes.

En el asunto *Bendenoun vs France*, el TEDH "no minusvalora la importancia de los factores que apuntan a la naturaleza administrativa de la sanción

⁸ Decision of the ECoHR, *Engel and others vs the Netherlands*, 8.6.1976.

⁹ In plain words, the first test means that the national classification alone is not sufficient to establish if a charge is criminal; or better, if a charge isn't criminal.

¹⁰ Crisafulli F., "Relazione su CEDU e giusto processo tributario", University of Pescara (<http://www.scigiur.unich.it/eventi>).

¹¹ In Italy, for instance, the regime of fiscal surcharges is regulated by Legislative Decrees no. 471/1997 and 472/1997.

tributaria. Se aprecia, sin embargo, a la luz de la jurisprudencia, la predominancia de otros que determinar la naturaleza penal del asunto¹².

En el asunto *Jussila vs Finlandia* el TEDH indicó de nuevo que "aunque las sanciones fiscales sean parte del régimen tributario, han sido impuestas por normas de naturaleza disuasoria y punitiva. La acusación tiene por tanto carácter penal"¹³.

4. Ulteriores avances

Después de decidir, dentro de las mencionadas circunstancias, que el art. 6 resulta de aplicación a un procedimiento tributario el TEDH podrá (al fin) dilucidar si el derecho del contribuyente a un proceso justo ha sido violado o no¹⁴.

Volviendo a los asuntos *Bendenoun* y *Jussila*, aunque sean considerados asuntos fundamentales a efectos clasificatorios, es de destacar que en ninguno de los dos el TEDH apreció la violación del art. 6, al entender que los requisitos a un proceso justo fueron cumplidos a lo largo del proceso nacional. En otros importantes casos fiscales, eso sí, el TEDH ha reconocido la existencia de violaciones del art. 6, frecuentemente por unanimidad.¹⁵

5. Conclusión

Es fácil comprender que el principal problema para la aplicación plena del derecho a un proceso justo en el ámbito tributario sigue sin resolverse,

¹² Traducción propia. STEDH asunto *Bendenoun vs France*, 24.2.1994. Los factores predominantes destacados por el TEDH fueron: la naturaleza de los cargos contra el Sr. Bendenoun conforme al Derecho francés, que las sanciones no tuvieran como objeto el resarcimiento del daño, sino el castigo; el hecho de que las mismas sanciones se impusieran con carácter general con propósito disuasorio y punitivo y, finalmente; que el importe de la sanción era sustancial.

¹³ Traducción propia. STEDH asunto ECoHR *Jussila vs Finland*, 23.11.2006.

¹⁴ Baker P., *The application of the European Convention on Human Rights to tax matters in the UK*, p. 21-25 (<http://www.taxbar.com>).

¹⁵ Entre otros, véanse: STEDH *J.J. vs Netherlands*, 27.3.1998, en que el TEDH admitió la violación del derecho a un proceso justo al no reconocerse el derecho a un proceso contradictorio. STEDH *J.B. vs Switzerland*, 3.5.2001, en el que el TEDH reconoce al derecho del contribuyente a guardar silencio y no autoincriminarse. STEDH *Janosevic vs Sweden* y *Vastberga Taxi Aktiebolag y Vulic vs Sweden*, ambos de 23.7.2002, en los que el TEDH admite la existencia de una violación del art. 6.1 por la dilación del procedimiento.

dado que la CEDH mantiene su negativa a aplicar el art. 6 a los asuntos puramente fiscales.

Por ello, la unidad del Derecho y los procedimientos tributarios decae en detrimento de disquisiciones clasificatorias. Al final, la debida aplicación de las garantías al proceso tributario no va más allá de un mero examen caso por caso¹⁶.

¹⁶ Entre otros: Malherbe J., *op.cit.*; Della Valle E., "Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della C.edu", en *Rassegna Tributaria*, 2/2013.