

Lección Inaugural

Curso Académico 2011-2012

U n i v e r s i d a d d e A l i c a n t e



Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos

MARÍA TERESA SOLER ROCH

CATEDRÁTICA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

I. EL DEBER DE CONTRIBUIR Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

En las dos últimas décadas se ha manifestado en el ámbito del Derecho Tributario, un creciente interés por el análisis del tributo desde la perspectiva de los derechos humanos. El motivo de dicho interés es la aplicación del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y en particular, la jurisprudencia emanada de los órganos de protección del Convenio, la Comisión en una primera etapa y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, desde la entrada en vigor en 1998 del Protocolo nº11.

Las decisiones de estos órganos en casos relacionados con la aplicación de los tributos han generado, lógicamente, la atención por parte de la doctrina,¹ sobre todo porque esta jurisprudencia encontró eco en un momento en el que el movimiento pendular de los valores que informan el Derecho Tributario se estaba desplazando hacia un reforzamiento del “estatuto jurídico

I A título de ejemplo y sin pretensiones de exhaustividad, se reseñan los siguientes trabajos:

Baker, Ph. “Taxation and the European Convention on Human Rights”, *European Taxation* nº 8, 2000.

Falcón y Tella, R. “Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar” *Quincena Fiscal* nº 22, 1995. “La imposibilidad de utilizar los datos obtenidos por la inspección tributaria a efectos penales o sancionadores: la sentencia Saunders de 17 de diciembre de 1996” *XIX Jornadas del ILADT, Lisboa 1998*.
Frommel, S.N. “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar ¿puede ser invocado por los contribuyentes?” *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* nº 236, 1995.

García Caracuel, M. “La influencia el Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho Tributario” *Civitas Revista española de Derecho Financiero* nº 133, 2007.

Greggi, M. “The Protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the Jussila case” *Intertax* nº6, 2007.

Malherbe, Ph. “Vers un Droit Fiscal à visage humain?” *Mélanges Michel Waelbroeck*, Ed. Bruylant, 1999.

Martínez Muñoz, Y. “La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial” Ed. Aranzadi, 2002, 234 p. y “Reseña de jurisprudencia del TEDH (2002-2007)” *Civitas Revista española de Derecho Financiero* nº 135, 2007, nº139 2008, nº243 2009, nº247 2010.

Núñez Grañón, M. y Ribes Ribes, A. “La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho a no autoinculparse en

del contribuyente”; es decir, un marco de protección de los derechos y garantías de los contribuyentes frente al ejercicio del poder tributario.

Este movimiento pendular ha caracterizado la evolución de la relación tributaria, desde su primitiva concepción como un sometimiento de los ciudadanos al poder tributario (la “relación de poder”), a una concepción dogmática que centra dicha relación en un vínculo entre acreedor y deudor (la obligación tributaria) o a la idea más reciente que, sin abandonar esta concepción, aboga por una relación de cooperación entre los contribuyentes y la Administración tributaria.

En el tema que nos ocupa, el debate se centra en la tensión dialéctica entre el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, establecido en el Derecho español en el artículo 31.1º de la Constitución, y el ejercicio de determinados derechos fundamentales. El contenido de este debate puede resumirse en los siguientes términos:

Por un lado, la opinión según la cual el deber de contribuir es un mandato constitucional y por ello, su cumplimiento implica la sujeción de los contribuyentes al ejercicio de las potestades de la Administración tributaria. Llevada esta concepción a sus últimas consecuencias, el resultado es la consideración del deber de contribuir como un límite al ejercicio de los derechos fundamentales.

Por otro lado, la opinión según la cual la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes no debe considerarse algo excepcional respecto de los derechos y garantías constitucionales que, con carácter general, se reconocen a todos los ciudadanos; por ello, la conclusión es la inversa, es decir: estos derechos y garantías constituyen un límite a la exigencia del deber de contribuir y, por ende, a las potestades de la Administración tributaria.

La primera de estas posiciones, se manifestó en su momento en la muy conocida, comentada y criticada sentencia 76/1990 del Tribunal Constitucional español, en cuyo Fundamento jurídico 3º, se decía que el deber constitucional de contribuir implica, para

el procedimiento sancionador tributario y sobre el derecho a la no discriminación por razones de residencia” XX Jornadas del ILADT, Brasil 2000.

Peacock, J.& Fitzpatrick, F. “The impact of the Human Rights Act 1998 in the Tax Field” British Tax Review nº 4, 2000.

Peeters, B. “The protection of the Right to Property in Article I of the First Protocol to the European Human Rights Convention Limiting the Fiscal Power of States” A vision of taxes within and outside European borders (Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael) Ed. Wolters Kluwer, 2008.

Pérez Royo, F. “El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos” Civitas Revista española de Derecho Financiero nº 109-110, 2001.

Soler Roch, Mª T. “Deberes tributarios y derechos humanos” Técnica Tributaria nº 30, 1995. “Los derechos humanos ante la normativa tributaria y la aplicación del tributo” El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires 2008.

los ciudadanos “una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales”.

Como ya manifesté en publicaciones anteriores², creo con la mayoría de la doctrina, que el Tribunal Constitucional utilizó en esta sentencia determinados conceptos que ya habían sido superados en el terreno dogmático, porque la construcción del Derecho Tributario en España, asumida ya en la Ley General Tributaria de 1963, tuvo un importante sustrato ideológico de corte garantista que, siguiendo los postulados del Estado de Derecho, reconocía la igualdad en la posición jurídica de las partes que intervienen en la relación tributaria y el sometimiento de las potestades administrativas al imperio de la ley y al control de los Tribunales de justicia.

Sin embargo, también creo que se ha venido haciendo una lectura desenfocada de aquella sentencia, en la que el Tribunal trató de afrontar el equilibrio entre el cumplimiento del deber de contribuir y las exigencias de justicia tributaria por un lado y el ejercicio de los derechos individuales por otro; es decir, entre dos valores constitucionalmente protegidos, de modo que la protección de los derechos no deje sin efecto aquel cumplimiento o que, por el contrario, éste no desvirtúe dicha protección.

¿Estamos ante la cuadratura del círculo? En pura lógica jurídica ¿puede afirmarse que existe un conflicto entre el deber de contribuir y los derechos fundamentales?

En mi opinión, todo depende de cómo se interprete el mandato contenido el artículo 31.1 de la Constitución. Esta norma establece dicho deber “mediante un sistema tributario justo” y el sistema tributario lo integran las leyes reguladoras de los tributos, por lo que el cumplimiento del deber de contribuir es, en definitiva, una manifestación más del cumplimiento de las leyes y por ello, está plenamente sometido en su configuración y aplicación, sin peculiaridades ni excepciones, al control de los Tribunales.

En cuanto al respeto del sistema tributario por los derechos fundamentales, en éstos deben considerarse incluidos no sólo los reconocidos en la Constitución del Estado, sino también en los Tratados internacionales suscritos por dicho Estado, en este caso por España. En el ámbito de la Unión Europea, además del Convenio Europeo de Derechos Humanos, debe tenerse en cuenta

² Ver: “Deberes tributarios y derechos humanos citado y “Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España” Civitas Revista española de Derecho Financiero nº 97, 1998,

la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea³, cuyo texto se ha optado por mantener separadamente con el rango de Tratado.⁴

Los ámbitos de protección del Convenio y de la Carta son, en buena medida, coincidentes, aunque no lo sea el tenor literal de sus respectivos preceptos. No obstante, las eventuales divergencias que pudieran surgir fueron salvadas de antemano por la propia Carta, mediante una cláusula a la vez de equivalencia interpretativa y *de minimis* en cuanto al grado de protección de los derechos reconocidos en el Convenio.⁵ Por otra parte, es importante destacar que el Tratado de la Unión integra los distintos niveles de protección de los derechos fundamentales reconocidos en los ordenamientos de los Estados miembros, considerándolos principios generales del Derecho de la Unión Europea.

Esta integración de los distintos ámbitos de protección de los derechos humanos en el Derecho europeo, aparte de reflejar lo que algún autor ha propugnado como sustrato constitucional común europeo⁶, resulta especialmente procedente, ya que la protección efectiva de los derechos humanos y libertades fundamentales de los ciudadanos de la Unión Europea depende todavía, en gran medida, de los Tribunales nacionales competentes para interpretar y aplicar las normas que garantizan aquellos derechos y libertades y por ello mismo, para proteger a los ciudadanos frente a los eventuales abusos o injerencias de los poderes públicos en el ejercicio efectivo de dichos derechos y libertades.

A continuación, expondré la incidencia que sobre el deber de contribuir puede tener la protección del derecho de propiedad, de

3 2007/C 303/01 (DOCE de 14 de diciembre de 2007)

4 Tal como dispone a este respecto el Tratado de la Unión Europea en su artículo 6.1, según el cual: “La Unión Europea reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados.

5 El artículo 52, apartado 3º de la Carta UE establece a este respecto que: En la medida en que la presente Carta contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el Convenio Europeo de Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, su sentido y alcance serán iguales a los que confiere dicho Convenio. Esta disposición no obstará a que el Derecho de la Unión conceda una protección más extensa.

6 Referido al ámbito financiero, ver: Martín Jiménez, A. “El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea” Civitas revista española de Derecho Financiero nº 109-110, 2001.

acuerdo con el Convenio Europeo de Derechos Humanos y la jurisprudencia emanada de los órganos de protección del Convenio (la Comisión y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos).

II. LA PROTECCIÓN DEL DERECHO DE PROPIEDAD Y LA “EXCEPCIÓN TRIBUTARIA”

El reconocimiento del derecho de propiedad no está incorporado al Texto del Convenio, habiendo sido incluido posteriormente, en el Primer Protocolo adicional, cuyo artículo I establece, en su primer apartado que: *“Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho internacional”*.

Esta regla general de protección del derecho de propiedad, tiene sin embargo excepciones, a las que se refiere expresamente el apartado segundo de este mismo precepto, según el cual: *“Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las Leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas.”*⁷

La mención de la legislación tributaria en el apartado segundo de este precepto, configura la denominada “excepción tributaria”. Esta excepción, podría interpretarse en el sentido de que el Convenio ha acogido la concepción que considera el tributo como una limitación del derecho de propiedad. Sin embargo, a mi juicio, esta interpretación no es correcta, porque para entender el alcance de la “excepción tributaria”, debe tenerse en cuenta que la alusión a los tributos viene referida a *“las leyes que los Estados juzguen necesarias”*, lo cual es independiente de la concepción del tributo que en cada caso se mantenga, ya sea ésta una concepción de corte liberal ⁸ que considera el tributo, esencialmente, como una invasión del derecho de propiedad o una concepción socialdemócrata que propugna un concepto del tributo como manifestación de un deber de solidaridad.

El sustrato ideológico afecta al fundamento y por tanto, a la mayor legitimación y aceptación política y social del tributo; pero,

7 Carta UE, artículo 17. Derecho a la propiedad

1. *Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de los bienes que haya adquirido legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstas en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida en que resulte necesario para el interés general.*

2. *Se protege la propiedad intelectual.*

8 No creo que en la actualidad, se pueda calificar, sin más, esta posición de “tradicional” o “superada”, ni siquiera en Europa que se ha venido considerando, el paradigma del llamado “Estado del bienestar” pero que, al mismo tiempo, conserva una tradición liberal de fuerte implantación. A título de ejemplo, puede verse el trabajo de B. Peeters citado en la nota 2 en el que expone, citando y compartiendo

en el terreno del mero resultado o efecto económico, el pago del tributo va a suponer, en cualquier caso, un sacrificio patrimonial. Por otra parte, la irrelevancia del fundamento del tributo en su relación con el derecho de propiedad, se extiende a la posición de los Estados firmantes del Convenio con independencia de la ideología de los Gobiernos que, en cada caso, los sustenten.⁹

La “excepción tributaria” también podría entenderse en el sentido de que la protección del derecho de propiedad no se extiende a los propietarios en su condición de contribuyentes. Esta interpretación tampoco es, en mi opinión, correcta, porque la mención de las leyes tributarias en el precepto citado, no supone, sin más y con carácter absoluto la exclusión de los contribuyentes del ámbito de protección del Convenio.

En definitiva: no se puede sin más, deslegitimar el impuesto con base en la defensa del derecho de propiedad, pero tampoco puede dejar de enjuiciarse la legislación tributaria desde la perspectiva de la protección de este derecho.

A este respecto, la jurisprudencia de los órganos de protección del Convenio es muy clara en el sentido de que el artículo I del Primer Protocolo debe ser objeto de una interpretación integradora, en función de lo que podríamos llamar la “tesis del equilibrio”; es decir: el equilibrio entre la protección de un derecho individual (el derecho de propiedad reconocido en el apartado primero) y los intereses generales (mencionados en el apartado segundo, en este caso, el deber de contribuir establecido mediante las leyes que los Estados firmantes “*juzguen necesarias para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones*”).

Conviene reseñar que según esta jurisprudencia, el contenido del derecho de propiedad va más allá del estricto ámbito del derecho real de propiedad, ya que el término “*propiedad*” (“*property*” en la versión oficial del texto del Convenio), comprendería la posesión de todo tipo de bienes y derechos; en definitiva, todo lo que tenga un valor económico.¹⁰ Esta perspectiva encaja adecuadamente con la idea del tributo como invasión en la esfera económica del individuo con el resultado de un sacrificio patrimonial; es decir, un ámbito más amplio que el de confiscación o privación del derecho real de propiedad.

En cuanto al contenido y alcance de la “excepción tributaria” de acuerdo con esta jurisprudencia, deben tenerse en cuenta dos aspectos: el primero, un ámbito de discrecionalidad en el ejercicio del poder tributario de los Estados; el segundo, las condiciones

la impresión de Vanistendael, esta visión del tributo como limitación del derecho de propiedad, destacando el menor grado de protección judicial directa, frente a otros instrumentos limitativos como la expropiación.

9 Como ya señalara a este respecto Pérez Royo: “Los Estados signatarios, titulares del poder tributario en su propio ámbito jurisdiccional, no entendían renunciar a este poder, al asegurar su compromiso de respetar la propiedad” ob.cit., pag. 26.

10 Destaca a este respecto Peeters, como ya en la Decisión de 20 de febrero de 2005 (caso *Gasus Dossier und Födertechnik GMBH v. The Netherlands*), el Tribunal entendió que la noción de posesión tiene un significado autónomo, de modo que la noción de “*property*” comprende cualquier cosa que tenga un valor pecuniario. Ob.cit., pag.684.

que debe reunir ese ejercicio para que no altere el equilibrio que el artículo I del Primer Protocolo pretende garantizar entre el derecho individual y el interés general.

La necesidad de respetar un amplio margen de discrecionalidad en el ejercicio del poder tributario por parte de los Estados, ha sido un dato común y reiterado en numerosas decisiones de los órganos de protección del Convenio en relación con este precepto y ello explica, en gran medida, el hecho de que sean más las decisiones no favorables, que las favorables a las pretensiones de los contribuyentes.¹¹

Esta circunstancia explica asimismo que, en ocasiones, dichas decisiones puedan parecer decepcionantes en comparación con la jurisprudencia de los Tribunales nacionales, sobre todo de los Tribunales Constitucionales de los Estados en la resolución de conflictos análogos a los planteados ante los órganos de protección del Convenio. No creo, sin embargo, que estas circunstancias deban llevar a un juicio negativo o por así decirlo de una cierta “inutilidad” de la labor de estos órganos, porque hay que valorar esta labor en relación con el ámbito estricto de su competencia, es decir: con arreglo al marco que establecen los propios preceptos del Convenio.

El precepto en este caso, es el apartado segundo del artículo I del Primer Protocolo, en el que la “excepción tributaria” va referida a *“las leyes que los Estados juzguen necesarias para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones”*. En mi opinión, esta expresión reconoce la autonomía de los Estados en el diseño de sus políticas fiscales e impide que los órganos de protección del Convenio se conviertan, sin más, en órganos de enjuiciamiento de dichas políticas, entrando a valorar aquel juicio de necesidad al margen de cualquier otra consideración.

Será preciso, además, que en el examen del caso concreto, se considere que una medida tributaria vulnera determinados principios y que esta vulneración altera significativamente el equilibrio del artículo I en detrimento del derecho de propiedad del contribuyente.

Éste precisamente —no mucho más, pero tampoco mucho menos— es el ámbito en el que la “excepción tributaria” puede y debe ser valorada. Por ello, de acuerdo con la jurisprudencia emanada de los órganos de protección del Convenio¹², pueden

11 “Hay que tener en cuenta que, como han venido estableciendo los órganos del Convenio en sus diversos pronunciamientos, los Estados disponen de un amplio margen de apreciación a la hora de decidir qué impuestos y contribuciones exigen por lo que, en la mayoría de los casos, los órganos convencionales han entendido que la carga impuesta al contribuyente no es excesiva y se encuentra dentro de los márgenes de discrecionalidad del Estado impositor” Martínez Muñoz, “La aplicación del Convenio ...” citado, pag. 78.

12 Para una relación y comentario exhaustivo de las decisiones relativas al artículo I del Primer Protocolo, me remito a los trabajos de Martínez Muñoz, Peeters y Pérez Royo citados.

identificarse determinados principios que debe respetar la legislación tributaria para no producir una ingerencia en el derecho de propiedad contraria a dicho Convenio.

El más importante es el principio de proporcionalidad que deriva, precisamente, de la necesidad de ponderar la “excepción tributaria” con referencia al equilibrio entre el derecho individual y el interés general, de tal modo que la norma tributaria enjuiciada respetará dicho equilibrio si la intromisión en la esfera patrimonial del contribuyente no resulta desproporcionada. Este criterio de proporcionalidad se ha utilizado por los órganos de protección del Convenio en numerosas decisiones relativas a la aplicación del artículo 1 del Primer Protocolo.

Un primer ejemplo de estas sentencias, corresponde a los casos en que los contribuyentes han considerado vulnerado su derecho de propiedad por razones de seguridad jurídica. En este sentido, destaca la jurisprudencia relativa a supuestos de retroactividad.

Así, en la decisión de la Comisión de 12 de noviembre de 1994 (caso *Voggenberger contra Austria*) se consideró que la aplicación retroactiva de una modificación tributaria a ejercicios anteriores no vulneraba el derecho de propiedad, porque no se juzgó desproporcionada, en la medida en que era previsible por parte de los contribuyentes. La Comisión utilizó aquí la doctrina del “riesgo previsible” o “previsibilidad razonable” que también han invocado los Tribunales nacionales, así como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con el principio de seguridad jurídica. A mi juicio, es éste un criterio de ponderación que debe utilizarse con sumo cuidado, porque afecta a la esencia misma de la legítima confianza de los ciudadanos en las decisiones del poder legislativo.

Sin embargo, en la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 16 de julio de 2002 (caso *Dagenville contra Francia*) se consideró que la actuación del Estado francés que, a causa de la transposición tardía de una Directiva, exigió al contribuyente el pago del Impuesto sobre el Valor Añadido (del que estaba exento con arreglo a dicha Directiva), fue una intromisión desproporcionada en el derecho de propiedad y, en consecuencia, procedía devolver el impuesto indebidamente cobrado. En este caso, lo que se consideró contrario al criterio de proporcionalidad fue el no haber aplicado la exención con carácter retroactivo.

En la sentencia de 10 de diciembre de 2009 el Tribunal, en relación con otra actuación de Francia que había modificado con carácter retroactivo unas normas procesales que afectaban a los recursos de los contribuyentes, entendió que esta modificación imponía una “carga anormal y exorbitante” sobre los reclamantes cuyo alcance sobre sus bienes resultaba desproporcionado, rompiendo el equilibrio justo entre las exigencias del interés general y la salvaguardia de los derechos fundamentales, fallando en consecuencia, que se había vulnerado el derecho de propiedad.

También en relación con el principio de proporcionalidad, otras sentencias, al valorar una determinada norma tributaria en

relación con el derecho de propiedad, han exigido que dicha norma no implique una “carga excesiva” para el contribuyente. Obviamente, el exceso significa desproporción y por ello, éste es un aspecto más del criterio general de proporcionalidad. Sin embargo, es procedente resaltarlo como requisito especial de valoración, ya que el criterio de “carga excesiva” tiene un contenido económico y conecta, de este modo, con el principio de capacidad económica que es el referente básico de la justicia tributaria en los ordenamientos constitucionales y un principio general del Derecho Tributario universalmente aceptado.

En cuanto a lo que debe considerarse como “carga excesiva”, la jurisprudencia de los órganos de protección del Convenio no han establecido, hasta ahora, criterios de referencia de carácter general o equivalencias con otros conceptos; no obstante, se tratará siempre de un juicio de adecuación razonable y en cualquier caso, parece evidente que, por ejemplo, un impuesto confiscatorio debe considerarse un impuesto desproporcionado. De ahí que pueda deducirse una prohibición implícita del alcance no confiscatorio del tributo similar a la prevista en el artículo 31.1º de la Constitución española.

Por otra parte, en dos sentencias del año 2009 (la de 26 de febrero en el caso *Griffhorst* y la de 9 de octubre en el caso *Moon*, ambas contra Francia), el Tribunal, en relación con infracciones aduaneras, entendió que la concurrencia de dos sanciones, una consistente en multa pecuniaria y otra en la confiscación de la mercancía, era desproporcionada y por ello mismo, constituía una ingerencia en el derecho de propiedad contraria al artículo I del Primer Protocolo

Al referirse a este límite del alcance no confiscatorio en relación con la protección del derecho de propiedad en el Convenio Europeo de Derechos Humanos, algún autor ha advertido que la prohibición de tributos confiscatorios no es absoluta, como demuestra la valoración de la proporcionalidad en relación con los denominados “impuestos de ordenación” (cuyo paradigma en la actualidad son los llamados impuestos “verdes” o medioambientales).¹³

A mi juicio, si la proporcionalidad exige la ponderación de los intereses generales, debe tenerse en cuenta que, en este tipo de impuestos, dichos intereses no responden a un objetivo de financiación, sino de ordenación (mediante la reducción de la producción o del consumo de determinados productos) con fundamento, precisamente, en la protección de otros bienes individuales y colectivos (tales como la salud o el medio ambiente) y siguiendo la lógica del principio “quien contamina paga” que es, como ya he argumentado en otra ocasión, un principio ajeno a la capacidad económica de los ciudadanos. Así las cosas, el juicio de proporcionalidad sobre un impuesto de este tipo es posible, pero con base en los objetivos de la norma que lo

¹³ Ver Peeters ob. cit., pag.701.

establezca, que no es el deber de contribuir en función de la riqueza, por lo que el criterio de la “carga excesiva” estará fuera de lugar o incluso en algún caso, podría jugar en sentido inverso.

Los órganos de protección del Convenio no han ido más allá de enunciar el criterio de la “carga excesiva” en los términos expuestos, sin referencia expresa a la capacidad económica o a la justicia del tributo, probablemente porque no corresponde a dichos órganos una valoración de la legislación tributaria de los Estados desde esta perspectiva, salvo dentro de los ámbitos del juicio estricto de proporcionalidad de la medida si, en el caso concreto, invade la esfera del derecho de propiedad. Ello explica, una vez más, la cautela en este terreno de la jurisprudencia emanada de la Comisión y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que, por así decirlo, anota un saldo “negativo”, si se comparan sus decisiones con las adoptadas en supuestos análogos por los Tribunales nacionales.

Muy ilustrativa a este respecto fue la decisión de la Comisión de 16 de enero de 1995 (caso *Travers y otros contra Italia*) en la que la exigencia de una retención a cuenta de rendimientos profesionales superior al impuesto definitivo sobre la renta, unido a la circunstancia de notables retrasos en la práctica de las devoluciones, se consideró que no era una carga excesiva para la situación financiera de los contribuyentes y, en consecuencia no resultaba una intromisión desproporcionada en su derecho de propiedad.

En relación con esta decisión, la doctrina española destacó su disparidad con la sentencia de 10 de junio de 1999 de nuestro Tribunal Supremo que, invocando el principio de capacidad económica y la exigencia de alcance no confiscatorio del sistema tributario, anuló una disposición del entonces vigente Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que había elevado al 20 por ciento el tipo de retención aplicable a los rendimientos profesionales.¹⁴

Otro de los principios invocado por los órganos de protección del Convenio en su valoración de la “excepción tributaria” ha sido el de legalidad. Se trata de un requisito obvio, porque dicha excepción tributaria va precisamente referida, como hemos visto, a “*las leyes que los Estados juzguen necesarias para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones*”.

En relación con este principio, ha sido significativa alguna sentencia en la que se ha mantenido una interpretación sustancial y no formal del concepto de “ley”, considerando incluso irrelevante, el requisito de publicidad de la norma.

Puede reseñarse en este sentido la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 9 de noviembre de 1999 (caso *Spaceck contra la República Checa*), en la que la demandante fue una sociedad obligada a pagar en virtud de una liquidación

¹⁴ Sobre el tema, ver los trabajos de Martínez Muñoz y Pérez Royo citados.

complementaria, con el correspondiente recargo, por no haber adecuado su contabilidad a las modificaciones introducidas a través de determinadas “disposiciones” contables que no tenían naturaleza legislativa ni se publicaban en el Boletín oficial. En este caso, el Tribunal entendió que el término “ley” debe entenderse en sentido material y no formal y que, además, el Convenio no exige requisitos específicos de publicidad (la publicidad, en este caso, se había producido en boletines financieros a los que la sociedad demandante podía sin dificultad tener acceso). En consecuencia, el Tribunal entendió que no se había producido una vulneración del derecho de propiedad.

Es evidente que una interpretación de este tipo, refuerza de modo significativo el alcance de la “excepción tributaria” y su papel en el equilibrio entre el poder tributario del Estado y los derechos de los contribuyentes. Pero lo más llamativo de esta sentencia es la interpretación del principio de legalidad, que supone una diferencia importante con el alcance de dicho principio en el Derecho nacional de los Estados; en cuanto a la publicidad de la norma, es todavía más llamativo que el Tribunal se refiera a la no exigencia de este requisito en el Convenio, ya que se trata de una condición inherente al concepto de ley lo cual hace innecesario una mención separada y específica de dicho requisito.

Algunas decisiones posteriores del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, podrían apuntar un cambio de tendencia en la doctrina de este Tribunal, más favorable a las pretensiones de los contribuyentes.¹⁵

Cabe destacar a este respecto la sentencia de 9 de enero de 2007 (caso *Intersplav contra Ucrania*) en la que un supuesto de retrasos excesivos en la práctica de las compensaciones y devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como la ausencia de medidas al respecto por parte de las autoridades ucranianas, se consideró una situación contraria a la seguridad jurídica, causante de una carga excesiva para los contribuyentes y en consecuencia, contraria al justo equilibrio entre las exigencias del interés público y la protección del derecho de propiedad.

Muy ilustrativas son, asimismo, dos sentencias más recientes del Tribunal, recaídas en relación con dos casos contra Bulgaria; me refiero a la sentencia de 22 de enero de 2009, en el caso *Bulves* y la de 18 de marzo de 2010 en el caso *Support Centre*. Se trataba, en ambos casos, de medidas adoptadas por la legislación de este Estado que, con el objetivo de prevenir el fraude en

¹⁵ Esta parece ser la opinión de Peeters cuando afirma que parece claro que, aunque todavía se reconoce a los Estados un amplio margen de apreciación con relación a los impuestos y sanciones, su competencia, contrariamente a tiempos anteriores, ya no es ilimitada teniendo en cuenta la exigencia de proporcionalidad. Ob.cit., pag.700.

el Impuesto sobre el Valor Añadido, limitaban el derecho a la deducción del contribuyente, vulnerando de este modo el principio de neutralidad de este impuesto.

En estas dos sentencias, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, invocando expresamente la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Justicia en los casos de “fraude carrusel” en el IVA, consideró que el riesgo de fraude no puede llevar a limitar de modo desproporcionado, los derechos del contribuyente de buena fe por lo que, este tipo de normas, al no respetar el principio de proporcionalidad, suponían una “carga excesiva” vulnerando el justo equilibrio entre el interés general y la protección de los derechos fundamentales y produciendo, como consecuencia, una injerencia en el derecho de propiedad contraria al artículo 1 del Primer Protocolo.

Sentencias más recientes han sido, asimismo, favorables a los contribuyentes por entender que determinadas actuaciones desproporcionadas de la Administración habían supuesto una carga excesiva vulnerando por ello el derecho de propiedad protegido en el artículo 1 del Primer Protocolo. Por ejemplo, la sentencia de 2 de noviembre de 2010, contra Hungría, que consideró de este modo una declaración de responsabilidad subsidiaria, o la sentencia de 1 de febrero de 2011, también contra Hungría, por unas actuaciones de recaudación ejecutiva; sin embargo, en la sentencia de 21 de octubre de 2010 contra la República Checa, el Tribunal no estimó como carga excesiva la duración prolongada de un embargo de las cuentas del contribuyente, al entender justificada dicha duración por la dificultad del procedimiento en este caso.

Especialmente interesante, por estar basada en el enjuiciamiento de una ley tributaria, es la sentencia de 14 de octubre de 2010, contra Ucrania —un caso relacionado con la aplicación de la tarifa en el Impuesto sobre la renta— en la que el Tribunal falló a favor del contribuyente por entender que “la falta de claridad y precisión de la ley aplicable, que permitía distintas interpretaciones, no cumplía el requerimiento de “calidad de la ley” de acuerdo con el Convenio, no proporcionando por ello una protección adecuada del derecho de propiedad del recurrente contra interferencias arbitrarias de los poderes públicos”.

III. LA PROHIBICIÓN DE NO DISCRIMINACIÓN

El artículo 14 del Convenio establece que: *“El goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación”*.¹⁶

La jurisprudencia de los órganos de protección del Convenio ha confirmado el alcance de esta prohibición en los términos exactos

¹⁶ Carta UE, artículo 21 *No discriminación*

en que la enuncia este precepto, destinado a garantizar que el disfrute de los derechos y libertades protegidos en el Convenio se produzca de modo no discriminatorio.

Debe tenerse en cuenta que hasta la entrada en vigor el 1 de junio de 2008 del Protocolo nº 13, la aplicación del artículo 14 del Convenio estuvo en una situación de “dependencia relativa”, ya que no se podía invocar aisladamente su aplicación, si no era relacionando la discriminación con el ejercicio o disfrute de algún o algunos de los derechos protegidos en el Convenio; pero cumplido este requisito, no era necesario que, al mismo tiempo, se produjera una vulneración del derecho con el que se relacionara, en ese caso, la prohibición de discriminación.¹⁷

En los casos relacionados con el deber de contribuir, esta conexión de la prohibición de discriminación con otro derecho protegido por el Convenio, unido a la “excepción tributaria” contenida en el artículo 1 del Primer Protocolo, ha supuesto que en la mayoría de dichos casos, la aplicación del artículo 14 lo haya sido en relación con la protección del derecho de propiedad.¹⁸

En cuanto a los distintos motivos de discriminación mencionados de modo expreso o genérico en el artículo 14 del Convenio, los más frecuentemente invocados en relación con la materia tributaria, han sido la discriminación por razón del sexo y por situación familiar. Ello se explica por determinadas normas en el ámbito de la imposición personal sobre la renta, las cotizaciones y prestaciones de la Seguridad Social o el Impuesto sobre Sucesiones, que limitan su aplicación por razón del sexo (por ejemplo: sólo al “marido” y no al “cónyuge” o sólo a las “viudas”) o por razón de matrimonio (por ejemplo: sólo deducibles las pensiones a los hijos de personas casadas o bonificaciones en las herencias sólo para “cónyuges”).

Estos mismos temas han sido recurrentes en otros Tribunales (tanto nacionales como también en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea) y su resolución ha producido importantes modificaciones en los sistemas tributarios nacionales, que han ido

1. *Se prohíbe toda discriminación, y en particular la ejercida por razón de sexo, raza, color, orígenes étnicos o sociales, características genéticas, lengua, religión o convicciones, opiniones políticas o de cualquier otro tipo, por pertenencia a una minoría nacional, patrimonio, nacimiento, discapacidad, edad u orientación sexual.*

2. *Se prohíbe toda discriminación por razón de nacionalidad en el ámbito de aplicación de los Tratados y sin perjuicio de sus disposiciones particulares*

17 Pérez Royo resume la doctrina del Tribunal a este respecto en la distinción entre independencia y autonomía en la aplicación del artículo 14: “el hecho de que dicho precepto no tenga existencia independiente no significa que no pueda existir una violación autónoma del mismo”. Ob.cit., pag.36.

18 La relación y comentario exhaustivo de las decisiones relativas al artículo 14 del Convenio excederían los límites de este trabajo. A tal efecto, ver los trabajos de Martínez Muñoz y Pérez Royo citados.

eliminando muchas de estas desigualdades. Por ello, en cuanto a los criterios de la jurisprudencia, puede hablarse, en cierto modo, de un acervo universal común en la interpretación del principio de igualdad.

La sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 23 de octubre de 1990 (en el caso *Darby contra Suecia*) fue, en su momento, una decisión especialmente significativa, por ser pionera en la aplicación del artículo 14 a la materia tributaria y porque el juicio de comparabilidad se basó, en este caso, en la residencia fiscal.

En esencia, el supuesto venía motivado por el distinto trato entre residentes y no residentes a efectos fiscales en Suecia en relación con la aplicación de un impuesto afectado a la financiación de la Iglesia luterana, por lo que la prohibición de discriminación se invocó en este caso en conexión con el derecho de propiedad y con la libertad religiosa (este motivo porque el recurrente no pertenecía a la Iglesia luterana).

La formulación de aquellos criterios en esta sentencia se resume en la exigencia de una justificación objetiva y razonable de la situación de discriminación. Esta justificación debe reunir dos requisitos: objetivo legítimo y proporcionalidad (entendida ésta como una adecuación razonable entre medio y fin); si no se dan estos requisitos, la norma o actuación enjuiciada se considera arbitraria y causante de una discriminación prohibida por el artículo 14 del Convenio. En el caso *Darby*, el Tribunal falló a favor del contribuyente, por entender que éste se encontraba en una situación similar a la de otros ciudadanos no miembros de la Iglesia luterana residentes en Suecia y el distinto trato no respondía a ninguna justificación legítima de acuerdo con el Convenio.

En relación con los dos requisitos que deben concurrir para apreciar que una discriminación está razonablemente justificada, deben tenerse en cuenta los casos en los que la prohibición del artículo 14 se invoque en relación con el derecho de propiedad porque, como he advertido, los órganos de protección del Convenio reconocen a los Estados un amplio margen de apreciación en el ejercicio de su poder tributario y además, en alguna sentencia han valorado como objetivo legítimo el deber de contribuir con base en principios de justicia tributaria.

A este respecto puede citarse la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 22 de junio de 1999 (caso *Galeotti Ottieri y otros contra Italia*) en la que los recurrentes invocaron el artículo 14 del Convenio contra la legislación italiana del Impuesto sobre Sucesiones que, en su opinión, trataba de forma desproporcionada las grandes herencias en relación con las pequeñas. El Tribunal falló, en este caso, en contra de los recurrentes por entender que dicha legislación, además de pertenecer al ámbito de apreciación del Estado, perseguía un fin legítimo amparado en el principio de progresividad.

No quiero dejar de reseñar, por último, una decisión a mi juicio, muy significativa, por la peculiaridad del caso, que pone a prueba los límites del concepto de “discriminación justificada”. Se trata de la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de

12 de febrero de 2006 en el caso *Burden & Burden contra el Reino Unido* (confirmada en segunda instancia, por sentencia de la Gran Sala de 29 de abril de 2008).

El supuesto, en esencia, era el siguiente: dos hermanas solteras de edad avanzada habían convivido durante más de 30 años en el domicilio familiar que habían heredado de sus padres; en la hipótesis de fallecimiento de una de ellas (hipótesis que no se había producido en el momento de presentar la demanda ante el Tribunal), la hermana superviviente se vería obligada a vender la casa familiar para hacer frente al pago del Impuesto sobre Sucesiones. Ante la inquietud que en ambas hermanas producía esta eventualidad, decidieron interponer la demanda invocando una violación del artículo 14 del Convenio (prohibición de discriminación) en relación con el artículo 1 del Primer Protocolo (derecho de propiedad) por parte de la legislación inglesa del Impuesto sobre Sucesiones, ya que dicha legislación establecía una exención de este impuesto sobre los bienes transmitidos aplicable en caso de matrimonio y también en caso de uniones de hecho.

El Tribunal tuvo que resolver, ante todo, el problema procesal que suponía el hecho insólito de que se invocara la protección en el ejercicio de un derecho frente a una supuesta vulneración que, en realidad, no se produciría hasta la aplicación del impuesto sucesorio. En términos coloquiales, podríamos decir que el Tribunal tenía que decidir si “ponía la venda antes de la herida”, con evidente excepción, si así fuera, de la regla general de admisibilidad de este tipo de demandas. Y en este caso, decidió la admisión en base a la “probable proximidad” del supuesto de hecho que, en circunstancias normales, habría determinado dicha admisión, entendiendo que la avanzada edad de las recurrentes y la alta probabilidad de que una de ellas debiera pagar el impuesto a la muerte de la otra, convertía a ambas en personas directamente afectadas por la ley impugnada.

En cuanto a la comparabilidad entre la situación de convivencia de las dos hermanas y la situación de los cónyuges y parejas exentos, las recurrentes alegaron que la única diferencia significativa en su caso era la inexistencia de relación sexual entre ellas. Por el contrario, el Reino Unido negó la analogía de las situaciones porque las recurrentes estaban unidas por vínculos de nacimiento y no, como en el caso de los matrimonios y parejas de hecho, por una decisión de formar parte de una relación formal reconocida por la ley.

Frente a estas alegaciones, la mayoría del Tribunal apreció que, en este caso, existían circunstancias objetivas que justificaban la diferencia de trato a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y por tanto, no se había excedido el margen de apreciación del Estado en el ejercicio de su poder tributario. En definitiva, esa era, en este caso, la cuestión a resolver: si la no aplicación de la exención reconocida a los cónyuges y parejas a dos miembros de una familia (distintos de cónyuge o pareja) que han convivido

durante mucho tiempo excede o no de aquel margen de apreciación. Al considerar que no excedía dicho margen, el Tribunal falló que no se había vulnerado el artículo 14 del Convenio.

En oposición a este razonamiento, el voto particular en contra se expresó más radicalmente en términos de injusticia y desproporción del impuesto en relación con el caso planteado, por entender que: *“Resulta francamente abrumador que a la muerte de una de las hermanas, la superviviente sufra, además de la pérdida de un familiar tan cercano, el riesgo de perder la casa de su familia puesto que no podrá pagar la cuota del Impuesto sobre Sucesiones por la parte heredada de su hermana fallecida”*.

En mi opinión, la decisión del Tribunal, por mayoría en este caso, puede en principio considerarse correcta, en lo que respecta a la valoración de la justificación razonable de la discriminación, dado que la finalidad de las normas que dan un mismo trato fiscal a los matrimonios y a las parejas de hecho no es establecer un régimen común a cualquier tipo de situación basada en la convivencia, sino garantizar la igualdad entre los matrimonios y otro tipo de uniones que, sustancial pero no formalmente (en muchos casos, como el del Reino Unido, por impedirlo la legislación civil estatal) son uniones matrimoniales. Es esta circunstancia la que justifica este tipo de normas y no la simple decisión voluntaria de convivencia; además, en el caso de las hermanas, la relación de consanguinidad, si bien la hace más probable, no determina necesariamente una decisión de convivencia.

Ahora bien, la opinión del voto particular, expresada con argumentos más acordes con la sensibilidad que cabe exigir a un Tribunal de Derechos Humanos, precisamente en el terreno de la justicia y en especial de la equidad, pone de manifiesto —y éste es mi criterio en relación con el caso— que podría haberse fallado a favor de las recurrentes apreciando la vulneración del derecho de propiedad protegido en el artículo 1 del Primer Protocolo, con base en el principio de proporcionalidad y en concreto, en el criterio de “carga excesiva” ya que, en este caso el impuesto tendría alcance confiscatorio recayendo, además, la confiscación sobre un bien de primera necesidad como era la vivienda habitual.

María Teresa Soler Roch
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante