

Lliçó Inaugural

Curs Acadèmic 2011-2012

U n i v e r s i t a t d ' A l a c a n t



Deure de contribuir i dret de propietat en l'àmbit de protecció dels drets humans

MARÍA TERESA SOLER ROCH

CATEDRÀTICA DE DRET FINANCER I TRIBUTARI

I. EL DEURE DE CONTRIBUIR I ELS DRETS FONAMENTALS

En les dues últimes dècades s'ha manifestat en l'àmbit del dret tributari un interès creixent per l'anàlisi del tribut des de la perspectiva dels drets humans. El motiu d'aquest interès és l'aplicació del Conveni Europeu per a la Protecció dels Drets Humans i de les Llibertats Fonamentals i, en particular, la jurisprudència emanada dels òrgans de protecció del Conveni, la Comissió en una primera etapa i el Tribunal Europeu de Drets Humans, des de l'entrada en vigor el 1998 del Protocol núm. 11.

Les decisions d'aquests òrgans en casos relacionats amb l'aplicació dels tributs han generat, lògicament, l'atenció per part de la doctrina,¹ sobretot perquè aquesta jurisprudència va trobar ressò en un moment en el qual el moviment pendular dels

I A títol d'exemple i sense pretensions d'exhaustivitat, es ressenyen els treballs següents:

Baker, Ph. "Taxation and the European Convention on Human Rights", *European Taxation* núm. 8, 2000.

Falcón i 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* núm. 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 Jornades de l'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* núm. 236, 1995.

García Caracuel, M. "La influencia el Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho Tributario" *Civitas Revista española de Derecho Financiero* núm. 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* núm. 6, 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. i "Reseña de jurisprudencia del TEDH (2002-2007) *Civitas Revista española de Derecho Financiero* núm. 135, 2007, núm. 139, 2008, núm. 243 2009, núm. 247 2010.

Núñez Grañón, M. i Ribes Ribes, A. "La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho a no autoinculparse en el procedimiento sancionador tributario y sobre el derecho a la no discriminación por razones de residencia" XX Jornades de l'ILADT, Brasil 2000.

Peacock, J.& Fitzpatrick, F. "The impact of the Human Rights Act 1998 in the Tax Field" *British Tax Review* núm. 4, 2000.

valors que informen el dret tributari s'estava desplaçant cap a un reforçament de l'"estatut jurídic del contribuent"; és a dir, un marc de protecció dels drets i garanties dels contribuents davant de l'exercici del poder tributari.

Aquest moviment pendular ha caracteritzat l'evolució de la relació tributària, des de la seua primitiva concepció com una submissió dels ciutadans al poder tributari (la "relació de poder"), a una concepció dogmàtica que centra aquesta relació en un vincle entre creditor i deutor (l'obligació tributària) o a la idea més recent que, sense abandonar aquesta concepció, advoca per una relació de cooperació entre els contribuents i l'administració tributària.

En el tema que ens ocupa, el debat se centra en la tensió dialèctica entre el compliment del deure de contribuir al sosteniment de les despeses públiques, establert en el dret espanyol en l'article 31.1 de la Constitució, i l'exercici de determinats drets fonamentals. El contingut d'aquest debat pot resumir-se en els termes següents:

D'una banda, l'opinió segons la qual el deure de contribuir és un mandat constitucional i per això, el seu compliment implica la subjecció dels contribuents a l'exercici de les potestats de l'administració tributària. Si es porta aquesta concepció a les últimes conseqüències, el resultat és la consideració del deure de contribuir com un límit a l'exercici dels drets fonamentals.

D'altra banda, l'opinió segons la qual la protecció dels drets i garanties dels contribuents no ha de considerar-se una cosa excepcional respecte dels drets i garanties constitucionals que, amb caràcter general, es reconeixen a tots els ciutadans; per això, la conclusió és la inversa, és a dir: aquests drets i garanties constitueixen un límit a l'exigència del deure de contribuir i, per tant, a les potestats de l'administració tributària.

La primera d'aquestes posicions es va manifestar en el seu moment en la coneguda, comentada i criticada sentència 76/1990 del Tribunal Constitucional espanyol, en el fonament jurídic 3r de la qual es deia que el deure constitucional de contribuir implica, per als ciutadans *"una situació de subjecció i de col·laboració amb l'administració tributària amb vista al sosteniment*

Peeters, B. *The protection of the Right to Property in Article 1 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* núm. 109-110, 2001.

Soler Roch, M. T. "Deberes tributarios y derechos humanos" *Técnica Tributaria* núm. 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.

de les despeses públiques que el seu indiscutible i essencial interès públic justifica la imposició de limitacions legals a l'exercici dels drets individuals”.

Com ja vaig manifestar en publicacions anteriors² crec, amb la majoria de la doctrina, que el Tribunal Constitucional va utilitzar en aquesta sentència determinats conceptes que ja havien sigut superats en el terreny dogmàtic, perquè la construcció del dret tributari a Espanya, assumida ja en la Llei general tributària de 1963, va tenir un important substrat ideològic de tall garantista que, seguint els postulats de l'estat de dret, reconeixia la igualtat en la posició jurídica de les parts que intervenen en la relació tributària i la submissió de les potestats administratives a l'imperi de la llei i al control dels tribunals de justícia.

No obstant això, també crec que s'ha vingut fent una lectura desenfocada d'aquella sentència, en la qual el Tribunal va tractar d'afrontar l'equilibri entre el compliment del deure de contribuir i les exigències de justícia tributària d'una banda i l'exercici dels drets individuals d'una altra banda; és a dir, entre dos valors constitucionalment protegits, de manera que la protecció dels drets no deixi sense efecte aquell compliment o que, per contra, aquest no desvirtue aquesta protecció.

Estem davant la quadratura del cercle? En pura lògica jurídica pot afirmar-se que hi ha un conflicte entre el deure de contribuir i els drets fonamentals?

Al meu entendre, tot depèn de com s'interprete el mandat contingut l'article 31.1 de la Constitució. Aquesta norma estableix aquest deure “mitjançant *un sistema tributari just*” i el sistema tributari l'integren les lleis reguladores dels tributs, per la qual cosa el compliment del deure de contribuir és, en definitiva, una manifestació més del compliment de les lleis i, per això, està plenament sotmès en la seua configuració i aplicació, sense peculiaritats ni excepcions, al control dels tribunals.

Pel que fa al respecte del sistema tributari pels drets fonamentals, en aquests han de considerar-se inclosos no solament els reconeguts en la Constitució de l'estat, sinó també en els tractats internacionals subscrits per aquest estat, en aquest cas per Espanya. En l'àmbit de la Unió Europea, a més del Conveni Europeu de Drets Humans, ha de tenir-se en compte la Carta dels Drets Fonamentals de la Unió Europea³, el text de la qual s'ha optat per mantenir separatament amb el rang de tractat.⁴

2 Vegeu: “Deberes tributarios y derechos humanos” esmentat i “Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España” *Civitas Revista española de Derecho Financiero* núm. 97, 1998.

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

4 Tal com disposa sobre això el Tractat de la Unió Europea en l'article 6.1, segons el qual: “*La Unió Europea reconeix els drets, llibertats i principis enunciat en la Carta dels Drets Fonamentals de la Unió Europea de 7 de desembre de 2000, tal com va ser adaptada el 12 de desembre de 2007 a Estrasburg, la qual tindrà el mateix valor jurídic que els tractats.*”

Els àmbits de protecció del Conveni i de la Carta són, en bona mesura, coincidents, encara que no ho siga el tenor literal dels seus respectius preceptes. No obstant això, les eventuais divergències que pogueren sorgir van ser salvades per endavant per la mateixa Carta, mitjançant una clàusula a la mateixa vegada d'equivalència interpretativa i *de minimis* quant al grau de protecció dels drets reconeguts en el Conveni.⁵ D'altra banda, és important destacar que el Tractat de la Unió integra els diferents nivells de protecció dels drets fonamentals reconeguts en els ordenaments dels estats membres i els considera principis generals del Dret de la Unió Europea.

Aquesta integració dels diferents àmbits de protecció dels drets humans en el dret europeu, a més de reflectir el que algun autor ha propugnat com a substrat constitucional comú europeu⁶, resulta especialment procedent, ja que la protecció efectiva dels drets humans i llibertats fonamentals dels ciutadans de la Unió Europea depèn encara, en gran mesura, dels tribunals nacionals competents per a interpretar i aplicar les normes que garanteixen aquells drets i llibertats i per això mateix, per a protegir els ciutadans davant dels eventuais abusos o ingerències dels poders públics en l'exercici efectiu d'aquests drets i llibertats.

A continuació, exposaré la incidència que sobre el deure de contribuir pot tenir la protecció del dret de propietat, d'acord amb el Conveni Europeu de Drets Humans i la jurisprudència emanada dels òrgans de protecció del Conveni (la Comissió i el Tribunal Europeu de Drets Humans).

II. LA PROTECCIÓ DEL DRET DE PROPIETAT I L'“EXCEPCIÓ TRIBUTÀRIA”

El reconeixement del dret de propietat no està incorporat al Text del Conveni, i ha sigut inclòs posteriorment, en el primer protocol addicional, l'article I del qual estableix, en el seu primer apartat que: *“Tota persona física o moral té dret al respecte dels seus béns. Ningú podrà ser privat de la seua propietat més que per causa d'utilitat pública i en les condicions previstes per la llei i els principis generals del dret internacional”*.

Aquesta regla general de protecció del dret de propietat té, no obstant això, excepcions a les quals es refereix expressament l'apartat segon d'aquest mateix precepte, segons el qual: *“Les disposicions precedents s'entenen sense perjudici del dret que*

5 L'article 52, apartat 3r de la Carta UE estableix sobre això que: *En la mesura en què aquesta Carta continga drets que corresponguen a drets garantits pel Conveni Europeu de Drets Humans i de les Llibertats Fonamentals, el seu sentit i abast seran iguals als que confereix aquest Conveni. Aquesta disposició no obstarà al fet que el Dret de la Unió concedisca una protecció més extensa.*

6 Referit a l'àmbit financer, vegeu: Martín Jiménez, A. “El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea” *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 109-110, 2001.

*tenen els estats de posar en vigor les lleis que jutgen necessàries per a la reglamentació de l'ús dels béns d'acord amb l'interès general o per a garantir el pagament dels impostos o altres contribucions o de les multes.*⁷

L'esment de la legislació tributària en l'apartat segon d'aquest precepte configura la denominada "excepció tributària". Aquesta excepció podria interpretar-se en el sentit que el Conveni ha acollit la concepció que considera el tribut com una limitació del dret de propietat. No obstant això, al meu judici, aquesta interpretació no és correcta, perquè per a entendre l'abast de l'"excepció tributària", ha de tenir-se en compte que l'al·lusió als tributs està referida a "*les lleis que els Estats jutgen necessàries*", la qual cosa és independent de la concepció del tribut que en cada cas es mantinga, ja siga aquesta una concepció de tall liberal⁸ que considera el tribut, essencialment, com una invasió del dret de propietat o una concepció socialdemòcrata que propugna un concepte del tribut com a manifestació d'un deure de solidaritat.

El substrat ideològic afecta el fonament i per tant, la major legitimació i acceptació política i social del tribut; però, en el terreny del mer resultat o efecte econòmic, el pagament del tribut comportarà, en qualsevol cas, un sacrifici patrimonial. D'altra banda, la irrellevància del fonament del tribut en la seua relació amb el dret de propietat, s'estén a la posició dels estats signataris del Conveni amb independència de la ideologia dels governs que, en cada cas, els sustenten.⁹

L'"excepció tributària" també podria entendre's en el sentit que la protecció del dret de propietat no s'estén als propietaris en la seua condició de contribuents. Aquesta interpretació tampoc és, al meu entendre, correcta, perquè l'esment de les lleis

7 Carta UE, article 17. *Dret a la propietat*

1. *Tota persona té dret a gaudir de la propietat dels béns que haja adquirit legalment, a usar-los, a disposar-ne i a llegar-los. Ningú pot ser privat de la seua propietat més que per causa d'utilitat pública, en els casos i condicions previstes en la llei i a canvi, en un temps raonable, d'una indemnització justa per la seua pèrdua. L'ús dels béns podrà regular-se per llei en la mesura en què resulte necessari per a l'interès general.*

2. *Es protegeix la propietat intel·lectual.*

8 No crec que en l'actualitat es puga qualificar, sense més, aquesta posició de "tradicional" o "superada", ni tan sols a Europa que s'ha vingut considerant el paradigma de l'anomenat "estat del benestar" però que, al mateix temps, conserva una tradició liberal de forta implantació. A títol d'exemple, pot veure's el treball de B. Peeters esmentat en la nota 2 en el qual exposa, citant i compartint la impressió de Vanistendael, aquesta visió del tribut com a limitació del dret de propietat, i destaca el menor grau de protecció judicial directa, davant d'altres instruments limitatius com l'expropiació.

9 Com ja va assenyalar en referència a això Pérez Royo: "Els estats signataris, titulars del poder tributari en el seu propi àmbit jurisdiccional, no entenen renunciar a aquest poder, ja que asseguraven el seu compromís de respectar la propietat" *op. cit.*, pàg. 26.

tributàries en el precepte esmentat, no implica, sense més i amb caràcter absolut, l'exclusió dels contribuents de l'àmbit de protecció del Conveni.

En definitiva: no es pot, sense més, deslegitimar l'impost amb base en la defensa del dret de propietat, però tampoc pot deixar d'enjudiciar-se la legislació tributària des de la perspectiva de la protecció d'aquest dret.

Respecte d'això, la jurisprudència dels òrgans de protecció del Conveni és molt clara en el sentit que l'article 1 del primer protocol ha de ser objecte d'una interpretació integradora, en funció del que podríem anomenar la “tesi de l'equilibri”; és a dir: l'equilibri entre la protecció d'un dret individual (el dret de propietat reconegut en l'apartat primer) i els interessos generals (esmentats en l'apartat segon, en aquest cas, el deure de contribuir establert mitjançant les lleis que els estats signataris “*judgen necessàries per a garantir el pagament dels impostos o altres contribucions*”).

Convé ressenyar que segons aquesta jurisprudència, el contingut del dret de propietat va més enllà de l'estricta àmbit del dret real de propietat, ja que el terme “*propietat*” (“*property*” en la versió oficial del text del Conveni), comprendria la possessió de tot tipus de béns i drets; en definitiva, tot el que tinga un valor econòmic.¹⁰ Aquesta perspectiva encaixa adequadament amb la idea del tribut com a invasió en l'esfera econòmica de l'individu amb el resultat d'un sacrifici patrimonial; és a dir, un àmbit més ampli que el de confiscació o privació del dret real de propietat.

Quant al contingut i abast de l’“excepció tributària” d'acord amb aquesta jurisprudència, han de tenir-se en compte dos aspectes: el primer, un àmbit de discrecionalitat en l'exercici del poder tributari dels estats; el segon, les condicions que ha de reunir aquest exercici perquè no altere l'equilibri que l'article 1 del primer protocol pretén garantir entre el dret individual i l'interès general.

La necessitat de respectar un ampli marge de discrecionalitat en l'exercici del poder tributari per part dels estats ha sigut una dada comuna i reiterada en nombroses decisions dels òrgans de protecció del Conveni en relació amb aquest precepte i això explica, en gran mesura, el fet que siguin més les decisions no favorables, que les favorables a les pretensions dels contribuents.¹¹

¹⁰ Destaca en referència a això Peeters, com ja en la Decisió de 20 de febrer de 2005 (cas *Gasus Dossier und Födertechnik GMBH v. The Netherlands*), el Tribunal va entendre que la noció de possessió té un significat autònom, de manera que la noció de “*property*” comprèn qualsevol cosa que tinga un valor pecuniari. *Op. cit.*, pàg.684.

¹¹ “Cal tenir en compte que, com han vingut establint els òrgans del Conveni en els seus diversos pronunciaments, els estats disposen d'un ampli marge d'apreciació a l'hora de decidir quins impostos i contribucions exigeixen raó per la qual, en la majoria dels casos, els òrgans convencionals han entès que la càrrega imposada al contribuent no és excessiva i es troba dins dels marges de discrecionalitat

Aquesta circumstància explica així mateix que, en ocasions, aquestes decisions puguen semblar decebedores en comparació amb la jurisprudència dels tribunals nacionals, sobretot dels tribunals constitucionals dels estats en la resolució de conflictes anàlegs als plantejats davant els òrgans de protecció del Conveni. No crec, no obstant això, que aquestes circumstàncies hagen de portar a un judici negatiu o per així dir-ho d'una certa "inutilitat" de la labor d'aquests òrgans, perquè cal valorar aquesta labor en relació amb l'àmbit estricte de la seua competència, és a dir: conformement al marc que estableixen els mateixos preceptes del Conveni.

El precepte en aquest cas és l'apartat segon de l'article I del primer protocol, en el qual l'"excepció tributària" va referida a *"les lleis que els estats jutgen necessàries per a garantir el pagament dels impostos o altres contribucions"*. Al meu entendre, aquesta expressió reconeix l'autonomia dels estats en el disseny de les seues polítiques fiscals i impedeix que els òrgans de protecció del Conveni es convertisquen, sense més, en òrgans d'enjudiciament d'aquestes polítiques, i entren a valorar aquell judici de necessitat al marge de qualsevol altra consideració.

Caldrà, a més, que en l'examen del cas concret, es considere que una mesura tributària vulnera determinats principis i que aquesta vulneració altera significativament l'equilibri de l'article I en detriment del dret de propietat del contribuïent.

Aquest precisament —no molt més, però tampoc molt menys— és l'àmbit en el qual l'"excepció tributària" pot ser valorada i deu ser valorada. Per això, d'acord amb la jurisprudència emanada dels òrgans de protecció del Conveni¹², poden identificar-se determinats principis que ha de respectar la legislació tributària per a no produir una ingerència en el dret de propietat contrària a aquest Conveni.

El més important és el principi de proporcionalitat que deriva, precisament, de la necessitat de ponderar l'"excepció tributària" amb referència a l'equilibri entre el dret individual i l'interès general, de tal manera que la norma tributària jutjada respectarà aquest equilibri si la intrusió en l'esfera patrimonial del contribuïent no resulta desproporcionada. Aquest criteri de proporcionalitat s'ha utilitzat pels òrgans de protecció del Conveni en nombroses decisions relatives a l'aplicació de l'article I del primer protocol.

Un primer exemple d'aquestes sentències correspon als casos en què els contribuïents han considerat vulnerat el seu dret de propietat per raons de seguretat jurídica. En aquest sentit, destaca la jurisprudència relativa a supòsits de retroactivitat.

de l'estat impositor" Martínez Muñoz, "L'aplicació del Conveni ..." citat, pàg. 78.

¹² Per a una relació i comentari exhaustius de les decisions relatives a l'article I del primer protocol, em remet als treballs de Martínez Muñoz, Peeters i Pérez Royo citats.

Així, en la decisió de la Comissió de 12 de novembre de 1994 (cas *Voggenberger contra Àustria*) es va considerar que l'aplicació retroactiva d'una modificació tributària a exercicis anteriors no vulnerava el dret de propietat, perquè no es va jutjar desproporcionada, en la mesura en què era previsible per part dels contribuents. La Comissió va utilitzar ací la doctrina del “risc previsible” o “previsibilitat raonable” que també han invocat els tribunals nacionals, com també el Tribunal de Justícia de la Unió Europea en relació amb el principi de seguretat jurídica. Al meu judici, aquest és un criteri de ponderació que ha d'utilitzar-se amb *summa cura*, perquè afecta l'essència mateixa de la legítima confiança dels ciutadans en les decisions del poder legislatiu.

No obstant això, en la sentència del Tribunal Europeu de Drets Humans de 16 de juliol de 2002 (cas *Dagenville contra França*) es va considerar que l'actuació de l'estat francès que, a causa de la transposició tardana d'una directiva, va exigir al contribuent el pagament de l'Impost sobre el Valor Afegit (del qual estava exempt conformement amb aquesta directiva), va ser una intromissió desproporcionada en el dret de propietat i, en conseqüència, era procedent retornar l'impost indegudament cobrat. En aquest cas, cosa que es va considerar contrària al criteri de proporcionalitat, va ser no haver aplicat l'exempció amb caràcter retroactiu.

En la sentència de 10 de desembre de 2009 el Tribunal, en relació amb una altra actuació de França, que havia modificat amb caràcter retroactiu unes normes processals que afectaven els recursos dels contribuents, va entendre que aquesta modificació imposava una “càrrega anormal i exorbitant” sobre els reclamants l'abast dels quals sobre els seus béns resultava desproporcionat i trencava l'equilibri just entre les exigències de l'interès general i la salvaguarda dels drets fonamentals, i decidia, en conseqüència, que s'havia vulnerat el dret de propietat.

També en relació amb el principi de proporcionalitat, altres sentències, en valorar una determinada norma tributària en relació amb el dret de propietat, han exigít que aquesta norma no implique una “càrrega excessiva” per al contribuent. Òbviament, l'excés significa desproporció i per això, aquest és un aspecte més del criteri general de proporcionalitat. No obstant això, és procedent ressaltar-ho com a requisít especial de valoració, ja que el criteri de “càrrega excessiva” té un contingut econòmic i connecta, d'aquesta manera, amb el principi de capacitat econòmica que és el referent bàsic de la justícia tributària en els ordenaments constitucionals i un principi general del dret tributari universalment acceptat.

Quant al que ha de considerar-se com a “càrrega excessiva”, la jurisprudència dels òrgans de protecció del Conveni no han establít, fins ara, criteris de referència de caràcter general o equivalències amb altres conceptes; no obstant això, es tractarà sempre d'un judici d'adequació raonable i en qualsevol cas, sembla evident que, per exemple, un impost confiscatori ha de

considerar-se un impost desproporcionat. Per aquest motiu pot deduir-se una prohibició implícita de l'abast no confiscatori del tribut similar a la prevista en l'article 31.1 de la Constitució Espanyola.

D'altra banda, en dues sentències de l'any 2009 (la de 26 de febrer en el cas *Griffhorst* i la de 9 d'octubre en el cas *Moon*, ambdues contra França), el Tribunal, en relació amb infraccions duaneres, va entendre que la concurrència de dues sancions, una consistent en multa pecuniària i una altra en la confiscació de la mercaderia, era desproporcionada i per això mateix, constituïa una ingerència en el dret de propietat contrària a l'article 1 del primer protocol

En referir-se a aquest límit de l'abast no confiscatori en relació amb la protecció del dret de propietat en el Conveni Europeu de Drets Humans, algun autor ha advertit que la prohibició de tributs confiscatoris no és absoluta, com demostra la valoració de la proporcionalitat en relació amb els denominats "impostos d'ordenació" (el paradigma de la qual en l'actualitat són els anomenats impostos "verds" o mediambientals).¹³

Al meu judici, si la proporcionalitat exigeix la ponderació dels interessos generals, ha de tenir-se en compte que, en aquest tipus d'impostos, aquests interessos no responen a un objectiu de finançament, sinó d'ordenació (mitjançant la reducció de la producció o del consum de determinats productes) amb fonament, precisament, en la protecció d'altres béns individuals i col·lectius (tals com la salut o el medi ambient) i seguint la lògica del principi "qui contamina paga" que és, com ja he argumentat en una altra ocasió, un principi aliè a la capacitat econòmica dels ciutadans. Així les coses, el judici de proporcionalitat sobre un impost d'aquest tipus és possible, però amb base en els objectius de la norma que ho establisca, que no és el deure de contribuir en funció de la riquesa, per la qual cosa el criteri de la "càrrega excessiva" estarà fora de lloc o fins i tot en algun cas podria jugar en sentit invers.

Els òrgans de protecció del Conveni no han anat més enllà d'enunciar el criteri de la "càrrega excessiva" en els termes exposats, sense referència expressa a la capacitat econòmica o a la justícia del tribut, probablement perquè no correspon a aquests òrgans una valoració de la legislació tributària dels estats des d'aquesta perspectiva, llevat dins dels àmbits del judici estricte de proporcionalitat de la mesura si, en el cas concret, envaeix l'esfera del dret de propietat. Això explica, una vegada més, la cautela en aquest terreny de la jurisprudència emanada de la Comissió i del Tribunal Europeu de Drets Humans, que, per així dir-ho, anota un saldo "negatiu", si es comparen les seues decisions amb les adoptades en supòsits anàlegs pels tribunals nacionals.

Molt il·lustrativa sobre això va ser la decisió de la Comissió de 16 de gener de 1995 (cas *Travers i uns altres contra Itàlia*)

¹³ Vegeu Peeters *op. cit.*, pàg.701.

en la qual l'exigència d'una retenció a compte de rendiments professionals superior a l'impost definitiu sobre la renda, unit a la circumstància de notables retards en la pràctica de les devolucions, es va considerar que no era una càrrega excessiva per a la situació financera dels contribuents i, en conseqüència, no resultava una intromissió desproporcionada en el seu dret de propietat.

En relació amb aquesta decisió, la doctrina espanyola va destacar la disparitat amb la sentència de 10 de juny de 1999 del nostre Tribunal Suprem que, invocant el principi de capacitat econòmica i l'exigència d'abast no confiscatori del sistema tributari, va anul·lar una disposició del llavors vigent Reglament de l'impost sobre la renda de les persones físiques que havia elevat al 20 per cent el tipus de retenció aplicable als rendiments professionals.¹⁴

Un altre dels principis invocat pels òrgans de protecció del Conveni en la seua valoració de l'"excepció tributària" ha sigut el de legalitat. Es tracta d'un requisit obvi, perquè aquesta excepció tributària va precisament referida, com hem vist, a les lleis que els Estats jutgen necessàries per a garantir el pagament dels impostos o altres contribucions".

En relació amb aquest principi, ha sigut significativa alguna sentència en la qual s'ha mantingut una interpretació substancial i no formal del concepte de "lleï", que considera fins i tot irrellevant el requisit de publicitat de la norma.

Pot ressenyar-se en aquest sentit la sentència del Tribunal Europeu de Drets Humans de 9 de novembre de 1999 (cas *Spaceck contra la República Txeca*), en la qual la demandant va ser una societat obligada a pagar en virtut d'una liquidació complementària, amb el corresponent recàrrec, per no haver adequat la seua comptabilitat a les modificacions introduïdes a través de determinades "disposicions" comptables que no tenien naturalesa legislativa ni es publicaven en el butlletí oficial. En aquest cas, el Tribunal va entendre que el terme "lleï" ha d'entendre's en sentit material i no formal i que, a més, el Conveni no exigeix requisits específics de publicitat (la publicitat, en aquest cas, s'havia produït en butlletins financers als quals la societat demandant podia tenir accés sense dificultat). En conseqüència, el Tribunal va entendre que no s'havia produït una vulneració del dret de propietat.

És evident que una interpretació d'aquest tipus reforça de manera significativa l'abast de l'"excepció tributària" i el seu paper en l'equilibri entre el poder tributari de l'estat i els drets dels contribuents. Però el més cridaner d'aquesta sentència és la interpretació del principi de legalitat, que comporta una diferència important amb l'abast d'aquest principi en el dret nacional dels estats; quant a la publicitat de la norma, és encara més cridaner que el Tribunal es referisca a la no-exigència d'aquest

¹⁴ Sobre el tema, vegeu els treballs de Martínez Muñoz i Pérez Royo citats.

requisit en el Conveni, ja que es tracta d'una condició inherent al concepte de llei, cosa que fa innecessari un esment separat i específic d'aquest requisit.

Algunes decisions posteriors del Tribunal Europeu de Drets Humans podrien apuntar un canvi de tendència en la doctrina d'aquest Tribunal més favorable a les pretensions dels contribuents.¹⁵

Cal destacar sobre això la sentència de 9 de gener de 2007 (cas *Intersplav contra Ucraïna*) en la qual un supòsit de retards excessius en la pràctica de les compensacions i devolucions de l'impost sobre el valor afegit, com també l'absència de mesures sobre aquest tema per part de les autoritats ucraïneses, es va considerar una situació contrària a la seguretat jurídica, va causar una càrrega excessiva per als contribuents i en conseqüència, contrària al just equilibri entre les exigències de l'interès públic i la protecció del dret de propietat.

Molt il·lustratives són, així mateix, dues sentències més recents del Tribunal, recaigudes en relació amb dos casos contra Bulgària; em referisc a la sentència de 22 de gener de 2009, en el cas *Bulves* i la de 18 de març de 2010 en el cas *Support Centre*. Es tractava, en tots dos casos, de mesures adoptades per la legislació d'aquest estat que, amb l'objectiu de prevenir el frau en l'impost sobre el valor afegit, limitaven el dret a la deducció del contribuent, i vulneraven d'aquesta manera el principi de neutralitat d'aquest impost.

En aquestes dues sentències, el Tribunal Europeu de Drets Humans, invocant expressament la jurisprudència del Tribunal Europeu de Justícia en els casos de "fraud carrousel" en l'IVA, va considerar que el risc de frau no pot portar a limitar de manera desproporcionada els drets del contribuent de bona fe, raó per la qual, aquest tipus de normes, per no respectar el principi de proporcionalitat, comportaven una "càrrega excessiva" i vulneraven el just equilibri entre l'interès general i la protecció dels drets fonamentals i produïen, com a conseqüència, una ingerència en el dret de propietat contrària a l'article 1 del primer protocol. Sentències més recents han sigut, així mateix, favorables als contribuents per entendre que determinades actuacions desproporcionades de l'Administració havien comportat una càrrega excessiva i per això vulneraven el dret de propietat protegit en l'article 1 del primer protocol. Per exemple, la sentència de 2 de novembre de 2010, contra Hongria, que va considerar d'aquesta manera una declaració de responsabilitat subsidiària, o la sentència d'1 de febrer de 2011, també contra Hongria, per unes actuacions de recaptació executiva; no obstant això, en la sentència de 21 d'octubre de 2010 contra la República

¹⁵ Aquesta sembla ser l'opinió de Peeters quan afirma que sembla clar que, encara que encara es reconeix als estats un ampli marge d'apreciació en relació amb els impostos i sancions, la seua competència, contràriament a temps anteriors, ja no és il·limitada tenint en compte l'exigència de proporcionalitat. *Op. cit.*, pàg.700.

Txeca, el Tribunal no va estimar com a càrrega excessiva la durada prolongada d'un embargament dels comptes del contribuent, perquè entenia justificada aquesta durada per la dificultat del procediment en aquest cas.

Especialment interessant, per estar basada en l'enjudiciament d'una llei tributària, és la sentència de 14 d'octubre de 2010, contra Ucraïna —un cas relacionat amb l'aplicació de la tarifa en l'impost sobre la renda— en la qual el Tribunal va decidir a favor del contribuent per entendre que «la falta de claredat i precisió de la llei aplicable, que permetia diferents interpretacions, no complia el requeriment de “qualitat de la llei” d'acord amb el conveni, i per això no proporcionava una protecció adequada del dret de propietat del recurrent contra interferències arbitràries dels poders públics».

III. LA PROHIBICIÓ DE NO DISCRIMINACIÓ

L'article 14 del Conveni estableix que: *“El gaudi dels drets i llibertats reconeguts en aquest Conveni ha de ser assegurat sense cap distinció, especialment per raons de sexe, raça, color, llengua, religió, opinions polítiques o unes altres, origen nacional o social, pertinença a una minoria nacional, fortuna, naixement o qualsevol altra situació”*.¹⁶

La jurisprudència dels òrgans de protecció del Conveni ha confirmat l'abast d'aquesta prohibició en els termes exactes en què l'enuncia aquest precepte, destinat a garantir que el gaudi dels drets i llibertats protegits en el Conveni es produísca de manera no discriminatòria.

Ha de tenir-se en compte que fins a l'entrada en vigor l'1 de juny de 2008 del Protocol núm. 13, l'aplicació de l'article 14 del Conveni va estar en una situació de “dependència relativa”, ja que no es podia invocar aïlladament l'aplicació, si no era relacionant la discriminació amb l'exercici o gaudi d'algun o alguns dels drets protegits en el Conveni; però una vegada complit aquest requisit, no era necessari que, al mateix temps, es produïra una vulneració del dret amb el qual es relacionara, en aquest cas, la prohibició de discriminació.¹⁷

16 Carta UE, article 21 No discriminació

1. *Es prohibeix tota discriminació, i en particular l'exercida per raó de sexe, raça, color, orígens ètnics o socials, característiques genètiques, llengua, religió o conviccions, opinions polítiques o de qualsevol altre tipus, per pertinença a una minoria nacional, patrimoni, naixement, discapacitat, edat o orientació sexual.*

2. *Es prohibeix tota discriminació per raó de nacionalitat en l'àmbit d'aplicació dels Tractats i sense perjudici de les seues disposicions particulars*

17 Pérez Royo resumeix la doctrina del Tribunal referent a això en la distinció entre independència i autonomia en l'aplicació de l'article 14: “el fet que aquest precepte no tinga existència independent no significa que no pugui existir una violació autònoma d'aquest”. *Op.*

En els casos relacionats amb el deure de contribuir, aquesta connexió de la prohibició de discriminació amb un altre dret protegit pel Conveni, unit a l'“excepció tributària” continguda en l'article 1 del primer protocol, ha causat que en la majoria d'aquests casos l'aplicació de l'article 14 ho haja sigut en relació amb la protecció del dret de propietat.¹⁸

Quant als diferents motius de discriminació esmentats de manera expressa o genèrica en l'article 14 del Conveni, els més freqüentment invocats en relació amb la matèria tributària han sigut la discriminació per raó del sexe i per situació familiar. Això s'explica per determinades normes en l'àmbit de la imposició personal sobre la renda, les cotitzacions i prestacions de la Seguretat Social o l'impost sobre successions, que limiten la seua aplicació per raó del sexe (per exemple: només al “marit” i no al “cònjuge” o només a les “viudes”) o per raó de matrimoni (per exemple: només deduïbles les pensions als fills de persones casades o bonificacions en les herències només per a “cònjuges”).

Aquests mateixos temes han sigut recurrents en altres tribunals (tant nacionals com també en el Tribunal de Justícia de la Unió Europea) i la seua resolució ha produït importants modificacions en els sistemes tributaris nacionals, que han anat eliminant moltes d'aquestes desigualtats. Per això, quant als criteris de la jurisprudència, pot parlar-se, en certa manera, d'un patrimoni universal comú en la interpretació del principi d'igualtat.

La sentència del Tribunal Europeu de Drets Humans de 23 d'octubre de 1990 (en el cas *Darby contra Suècia*) va ser, en el seu moment, una decisió especialment significativa, per ser pionera en l'aplicació de l'article 14 a la matèria tributària i perquè el judici de comparabilitat es va basar, en aquest cas, en la residència fiscal.

En essència, el supòsit venia motivat pel diferent tracte entre residents i no residents a efectes fiscals a Suècia en relació amb l'aplicació d'un impost afectat al finançament de l'Església luterana, per la qual cosa la prohibició de discriminació es va invocar en aquest cas en connexió amb el dret de propietat i amb la llibertat religiosa (aquest motiu perquè el recurrent no pertanyia a l'Església luterana).

La formulació d'aquells criteris en aquesta sentència es resumeix en l'exigència d'una justificació objectiva i raonable de la situació de discriminació. Aquesta justificació ha de reunir dos requisits: objectiu legítim i proporcionalitat (entesa aquesta com una adequació raonable entre mitjà i fi); si no es donen aquests requisits, la norma o actuació jutjada es considera arbitrària i causant d'una discriminació prohibida per l'article 14 del Conveni. En el cas *Darby*, el Tribunal va decidir a favor

cit., pàg.36.

¹⁸ La relació i comentari exhaustius de les decisions relatives a l'article 14 del Conveni excedirien els límits d'aquest treball. A aquest efecte, vegeu els treballs de Martínez Muñoz i Pérez Royo esmentats.

del contribuent, per entendre que aquest es trobava en una situació similar a la d'altres ciutadans no membres de l'Església luterana residents a Suècia i el diferent tracte no responia a cap justificació legítima d'acord amb el Conveni.

En relació amb els dos requisits que han de concórrer per a apreciar que una discriminació està raonablement justificada, han de tenir-se en compte els casos en els quals la prohibició de l'article 14 s'invoque en relació amb el dret de propietat perquè, com he advertit, els òrgans de protecció del Conveni reconeixen als estats un ampli marge d'apreciació en l'exercici del seu poder tributari i a més, en alguna sentència han valorat com a objectiu legítim el deure de contribuir amb base en principis de justícia tributària.

En referència a això pot citar-se la sentència del Tribunal Europeu de Drets Humans de 22 de juny de 1999 (cas *Galeotti Ottieri i uns altres contra Itàlia*) en la qual els recurrents van invocar l'article 14 del Conveni contra la legislació italiana de l'impost sobre successions que, en la seua opinió, tractava de manera desproporcionada les grans herències en relació amb les petites. El Tribunal va decidir, en aquest cas, en contra dels recurrents per entendre que aquesta legislació, a més de pertànyer a l'àmbit d'apreciació de l'Estat, perseguia una finalitat legítima emparada en el principi de progressivitat.

No vull deixar de ressenyar, finalment, una decisió al meu judici molt significativa, per la peculiaritat del cas, que posa a prova els límits del concepte de "discriminació justificada". Es tracta de la sentència del Tribunal Europeu de Drets Humans de 12 de febrer de 2006 en el cas *Burden & Burden contra el Regne Unit* (confirmada en segona instància, per sentència de la Gran Sala de 29 d'abril de 2008).

El supòsit, en essència, era aquest: dues germanes solteres d'edat avançada havien conviscut durant més de 30 anys en el domicili familiar que havien heretat dels seus pares; en la hipòtesi de defunció d'una d'elles (hipòtesi que no s'havia produït en el moment de presentar la demanda davant el Tribunal), la germana supervivent es veuria obligada a vendre la casa familiar per a fer front al pagament de l'impost sobre successions. Davant la inquietud que en ambdues germanes produïa aquesta eventualitat, van decidir interposar la demanda invocant una violació de l'article 14 del Conveni (prohibició de discriminació) en relació amb l'article 1 del primer protocol (dret de propietat) per part de la legislació anglesa de l'impost sobre successions, ja que aquesta legislació establia una exempció d'aquest impost sobre els béns transmesos aplicable en cas de matrimoni i també en cas d'unions de fet.

El Tribunal va haver de resoldre, abans de res, el problema processal que comportava el fet insòlit que s'invocara la protecció en l'exercici d'un dret davant d'una suposada vulneració que, en realitat, no es produiria fins a l'aplicació de l'impost successori. En termes col·loquials, podríem dir que el Tribunal havia de decidir si "posava la bena abans de la ferida", amb evident

excepció, si fóra així, de la regla general d'admissibilitat d'aquest tipus de demandes. I en aquest cas, va decidir l'admissió sobre la base de la "probable proximitat" del supòsit de fet que, en circumstàncies normals, hauria determinat aquesta admissió, entenent que l'avançada edat de les recurrents i l'alta probabilitat que una d'elles haguera de pagar l'impost a la mort de l'altra, convertia ambdues en persones directament afectades per la llei impugnada.

Quant a la comparabilitat entre la situació de convivència de les dues germanes i la situació dels cònjuges i parelles exempts, les recurrents van al·legar que l'única diferència significativa si escau era la inexistència de relació sexual entre elles. Per contra, el Regne Unit va negar l'analogia de les situacions perquè les recurrents estaven unides per vincles de naixement i no, com en el cas dels matrimonis i parelles de fet, per una decisió de formar part d'una relació formal reconeguda per la llei.

Davant d'aquestes al·legacions, la majoria del Tribunal va apreciar que, en aquest cas, hi havia circumstàncies objectives que justificaven la diferència de tracte a l'efecte de l'impost sobre successions i per tant, no s'havia excedit el marge d'apreciació de l'estat en l'exercici del seu poder tributari. En definitiva, aquesta era, en aquest cas, la qüestió a resoldre: si la no-aplicació de l'exempció reconeguda als cònjuges i parelles a dos membres d'una família (diferents de cònjuge o parella) que han conviscut durant molt temps excedeix o no aquell marge d'apreciació. Com que es va considerar que no excedia aquest marge, el Tribunal va decidir que no s'havia vulnerat l'article 14 del Conveni.

En oposició a aquest raonament, el vot particular en contra es va expressar més radicalment en termes d'injustícia i desproporció de l'impost en relació amb el cas plantejat, per entendre que: *"Resulta francament aclaparant que a la mort d'una de les germanes, la supervivent patisca, a més de la pèrdua d'un familiar tan proper, el risc de perdre la casa de la seua família ja que no podrà pagar la quota de l'impost sobre successions per la part heretada de la seua germana morta"*.

Al meu entendre, la decisió del Tribunal, per majoria en aquest cas, pot en principi considerar-se correcta, pel que fa a la valoració de la justificació raonable de la discriminació, atès que la finalitat de les normes que donen un mateix tracte fiscal als matrimonis i a les parelles de fet no és establir un règim comú a qualsevol tipus de situació basada en la convivència, sinó garantir la igualtat entre els matrimonis i un altre tipus d'unions que, substancialment però no formalment (en molts casos, com el del Regne Unit, per impedir-ho la legislació civil estatal) són unions matrimonials. És aquesta circumstància la que justifica aquest tipus de normes i no la simple decisió voluntària de convivència; a més, en el cas de les germanes, la relació de consanguinitat, si bé la fa més probable, no determina necessàriament una decisió de convivència.

Ara bé, l'opinió del vot particular, expressada amb arguments més concordants amb la sensibilitat que cal exigir a un Tribunal de Drets Humans, precisament en el terreny de la justícia i especialment de l'equitat, posa de manifest —i aquest és el meu

criteri en relació amb el cas— que podria haver-se decidit a favor de les recurrents apreciant la vulneració del dret de propietat protegit en l'article 1 del primer protocol, amb base en el principi de proporcionalitat i, en concret, en el criteri de “càrrega excessiva” ja que, en aquest cas l'impost tindria abast confiscatori i recauria, a més, la confiscació sobre un bé de primera necessitat com era l'habitatge habitual.

María Teresa Soler Roch
Catedràtica de Dret Financer i Tributari
Universitat d'Alacant