

FISCALIDAD Y DERECHOS HUMANOS

ANÁLISIS DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

Autor: Nicolás Díaz Ravn
Director: Antonio M. Cubero Truyo

ABREVIATURAS

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.
CDC: Consejo para la Defensa del Contribuyente.
CE: Constitución Española.
CEE: Comunidad Económica Europea.
CEDH: Convenio Europeo de Derechos Humanos.
IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.
LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LOPJ: Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.
RD: Real Decreto.
TC: Tribunal Constitucional.
TEAC: Tribunal Económico-administrativo Central.
TEAR: Tribunal Económico-administrativo Regional.
TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos.
TJCE/TJUE: Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea/Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TPI: Tribunal de Primera Instancia.
TS: Tribunal Supremo.
TSJ: Tribunal Superior de Justicia.
UE: Unión Europea.

ÍNDICE

PRIMERA PARTE. RECONOCIMIENTO DE LOS DERECHOS Y LIBERTADES FUNDAMENTALES EN EUROPA.

1. INTRODUCCIÓN:.....	12
1. El Convenio Europeo de Derechos Humanos	16
1.1 El contenido del CEDH y la ampliación de los derechos y libertades en él reconocidos a través de sus posteriores protocolos adicionales	16
1.2 La interpretación de nuestra Constitución de conformidad con el CEDH: el artículo 10.2 de la Constitución Española	18
2. Protección de los derechos y libertades fundamentales recogidos en el CEDH: el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.....	21
3. La protección de los Derechos Humanos en el seno de la Unión Europea: desde un aparente olvido hasta la aprobación de la Carta de los Derechos Fundamentales	25

SEGUNDA PARTE. EN CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS Y EL DERECHO TRIBUTARIO: ANÁLISIS DE LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS EN ASUNTOS FISCALES.

1. EL ARTÍCULO 6 CEDH Y EL DERECHO A UN JUICIO EQUITATIVO.	
1.1 El Tribunal interpreta de forma restrictiva el concepto “derechos y obligaciones de carácter civil”, dejando fuera la materia tributaria (asuntos <i>National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society c. Reino Unido</i> , y <i>Ferrazzini c. Italia</i> ,).....	32
1.2 E interpreta de forma generosa el concepto de “acusación en materia penal” (asuntos <i>Bendenoun contra Francia</i> , y <i>Janosevic contra Suecia</i>).	46
1.3 Las garantías contenidas en el artículo 6 CEDH	52

1.3.1 El derecho a un juicio sin dilaciones: necesidad de examinar la complejidad del caso y la conducta de las partes (asuntos <i>K.H. contra Alemania</i> , <i>Kiryakov contra Ucrania</i> y <i>Wallnöfer contra Austria</i>).	53
1.3.2 El derecho a un Tribunal independiente e imparcial y la falta de necesidad de su aplicación en vía administrativa (asunto <i>S. contra Austria</i>).....	56
1.3.3 El derecho a que la causa sea oída equitativa y públicamente: a relatividad e incluso, a veces, incompatibilidad del mismo con el derecho a un juicio sin dilaciones (asunto <i>Jussila contra Finlandia</i>)	58
1.3.4 El derecho a la presunción de inocencia y la sucesión mortis causa de sanciones tributarias (asunto <i>A.P., M.P. y T.P. contra Suiza</i>)	59
1.3.5 El derecho a no autoincriminarse. Evolución de la jurisprudencia del Tribunal (asuntos <i>Funke contra Francia</i> , <i>Saunders contra Reino Unido</i> y <i>J.B. contra Suiza</i>).....	61

2. EL ARTÍCULO 7 CEDH Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD PENAL.

2.1 El principio de legalidad penal y la irretroactividad de la norma penal desfavorable (asunto <i>Veeber contra Estonia</i>).	71
2.2 La previsibilidad de la norma como exigencia derivada del artículo 7 CEDH (asunto <i>Khodorkovskiy contra Rusia</i>).	76

3. EL ARTÍCULO 8 CEDH Y EL DERECHO AL RESPETO A LA VIDA PRIVADA Y FAMILIAR.

3.1 La protección de la intimidad no exime al obligado tributario de explicar el destino que ha dado a sus ingresos (asunto <i>X contra Bélgica</i>).....	79
3.2 Las diferencias de trato en materia tributaria entre parejas casadas y parejas de hecho respeta el Convenio (asunto <i>Serife Yigit contra Turquía</i>).	82

3.3 La protección del domicilio del contribuyente frente a las facultades de comprobación de la Administración (los asuntos <i>Niemietz contra Alemania</i> y <i>Funke contra Francia</i>).....	83
4. EL ARTÍCULO 9 CEDH Y LA LIBERTAD DE CONCIENCIA, DE PENSAMIENTO Y DE RELIGIÓN.	
4.1 El impuesto eclesiástico, destinado a sufragar determinadas actividades de la Iglesia, puede ser proporcionado y, por ello, respetuoso con el Convenio (asuntos <i>Bruno contra Suecia</i> y <i>Lundberg contra Suecia</i>).	91
4.2 Un caso con origen en España: la asignación tributaria en el IRPF no es contraria a la libertad de religión (asunto <i>Alujer Fernández y Caballero García contra España</i>).....	94
4.3 La libertad garantizada por el artículo 9 CEDH no garantiza la objeción de conciencia fiscal, impidiendo al contribuyente decidir el destino de los impuestos que pague (asunto <i>C. contra Reino Unido</i>).....	96
5. EL ARTÍCULO 10 CEDH Y LA LIBERTAD DE EXPRESIÓN.	
5.1 La libertad de expresión del contribuyente y el “deber” de soportar las críticas por parte de los funcionarios públicos (asunto <i>Mariapori contra Finlandia</i>).....	100
5.2 La libertad de expresión puede ser limitada para preservar los derechos de terceros (asunto <i>Taffin et Contribuables Associés contra Francia</i>).....	103
6. EL ARTÍCULO 11 CEDH Y LA LIBERTAD DE REUNIÓN Y DE ASOCIACIÓN.	
6.1 La afección parcial de un impuesto a una determinada asociación no contraviene la libertad de asociación (asunto <i>X contra Países Bajos</i>).	105
6.2 Pero la afección exclusiva sí puede constituir una injerencia en la libertad de asociación prohibida por el artículo 11 CEDH (asunto <i>Vörður Ólafsson contra Islandia</i>)	107

7. EL ARTÍCULO 12 CEDH Y EL DERECHO A CONTRAER MATRIMONIO.	
7.1 Una mayor tributación de las parejas casadas respecto a las uniones no matrimoniales no representa una vulneración del artículo 12 CEDH (asunto <i>Lindsey contra Reino Unido</i>).....	115
7.2 La exigencia de una tasa muy elevada para formalizar el matrimonio sí representa una injerencia prohibida en el artículo 12 CEDH (asunto <i>O'Donoghue y otros contra Reino Unido</i>)	116
8. EL ARTÍCULO 14 CEDH Y LA PROHIBICIÓN DE DISCRIMINACIÓN.	
8.1 Carácter accesorio de la prohibición de discriminación, toda vez que depende de la existencia de otro derecho reconocido en el Convenio (asunto <i>Vidacar SA y Opergrup SL contra España</i>).....	119
8.2 Prohibición de discriminación por motivos de género (asunto <i>Van Raalte contra Países Bajos</i> , nº 20060/92)	123
8.3 Discriminación por razón de matrimonio: la pensión de alimentos a favor de los hijos extramatrimoniales y su aplicación en el impuesto sobre la renta del progenitor (asunto <i>P.M. contra Reino Unido</i> , nº 6638/03)	126
9. EL ARTÍCULO 1 DEL PROTOCOLO ADICIONAL Nº 1 AL CEDH Y LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD.	
9.1 Contenido del artículo 1-P1: concepto de “bienes” a efectos del Convenio y reglas incluidas en la norma (el asunto <i>National & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society contra el Reino Unido</i>)	128
9.2 El derecho al respeto de los bienes obliga a compensar al contribuyente por los retrasos en la devolución de impuestos (caso <i>Buffalo srl en liquidación contra Italia</i> , demanda nº 38746/97).....	132
9.3 La reglamentación del uso de los bienes y los privilegios de la Administración para el cobro de sus créditos tributarios autoriza a ejecutar bienes a nombre de terceros al amparo de una reserva de dominio (caso <i>Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH contra Países Bajos</i> , demanda nº 15375/89)	134

TERCERA PARTE: SELECCIÓN DE NORMAS, PRONUNCIAMIENTOS O PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL QUE PUEDEN ENTRAR EN CONFLICTO CON EL CEDH

1. LA REITERACIÓN DE LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS ANULADAS EN VÍA JUDICIAL: POSTURA DEL TRIBUNAL SUPREMO Y SU ADECUACIÓN AL CEDH.	
1.1 Introducción: la doctrina del “tiro único”.....	138
1.2 La negación del “tiro único” por parte del Tribunal Supremo	141
1.3 Adecuación de la doctrina del Tribunal Supremo al derecho fundamental a un juicio sin dilaciones indebidas	142
2. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD PENAL Y LA INCIDENCIA DE LOS TRIBUTOS EN LA CALIFICACIÓN DE DETERMINADAS INFRACCIONES COMO DELITOS LEVES.	
2.1 Introducción: el límite entre delitos menos graves y delitos leves.....	147
2.2 Criterios de las Audiencias Provinciales sobre la inclusión (o no) del IVA en el cómputo de los 400 euros	148
2.3 Incidencia del principio de legalidad penal	153
3. LAS DEVOLUCIONES DE IMPUESTOS Y LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD.	
3.1 Introducción.....	155
3.2 Adecuación de la práctica administrativa en materia de devoluciones del IVA al artículo 1-P1	161
3.3 Adecuación de la práctica administrativa en materia de devoluciones del IVA al artículo 1-P1, interpretado de forma conjunta con el artículo 14 CEDH	167
3.4 El caso <i>Intersplav contra Ucrania</i> , nº 803/02	170
4. LAS VALIDACIONES LEGISLATIVAS Y EL DERECHO A UN JUICIO EQUITATIVO: EL DECRETO-LEY 2/2013, DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA.	
4.1 Introducción: la anulación del Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía y, consecuentemente, de los actos dictados durante su vigencia.....	173

4.2 La sentencia del TEDH de 23 de octubre de 1997: <i>National & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society contra el Reino Unido</i>	175
4.3. La Sentencia del TEDH de 27 de abril de 2004: <i>Gorraiz Lizarraga y otros contra España</i>	177
4.4 El planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad del Decreto-ley 2/2013	179
4.5 Comentario crítico al Decreto-ley 2/2013.....	180
4.5.1 Las validaciones legislativas	181
4.5.2 Adecuación del Decreto-ley 2/2013 al CEDH	185
5. LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS TRIBUTARIOS EFECTUADOS AL AMPARO DE NORMAS CONTRARIAS AL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS.	
5.1 Introducción: la devolución de ingresos indebidos en la Ley General Tributaria.....	189
5.2 La devolución de ingresos tributarios efectuados al amparo de normas contrarias al CEDH: el caso <i>Dangeville contra Francia</i>	191
5.3 Efectos del caso <i>Dangeville</i>	195
6. EL DERECHO A UN JUICIO EQUITATIVO Y LA EXIGENCIA DE TASAS EN EL ÁMBITO DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA.	
6.1 Antecedentes de las tasas judiciales	200
6.2 La ampliación del número de sujetos pasivos de las tasas judiciales (y el incremento de su importe) introducida por la Ley 10/2012, de 20 de noviembre.....	203
6.3 Adecuación al artículo 6 CEDH de las tasas judiciales: ¿constituyen un obstáculo para acudir a los Tribunales?.....	204
6.4 Adecuación al artículo 14 CEDH de las tasas judiciales: ¿eximir de la tasa a las personas físicas es la solución?	213
6.5 Conclusión: propuesta de modificación de las tasas judiciales	214
7. EL DERECHO A LA DOBLE INSTANCIA EN MATERIA PENAL: ¿ES EXTENSIBLE A LAS SANCIONES TRIBUTARIAS?	

7.1 El Protocolo adicional nº 7 al Convenio Europeo de Derechos Humanos.....	216
7.2 Las sanciones tributarias ¿están incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 2-P7?	218
7.3 La impugnación en vía jurisdiccional de las sanciones tributarias: diferencias en función de la Administración sancionador.....	220
7.4 ¿Son los Tribunales Económico-administrativos independientes?.....	222
7.5 La negación de la doble instancia en vía contencioso-administrativa según el Tribunal Constitucional	229
7.6 Conclusión: la necesidad de ampliar el recurso de casación en materia contencioso-administrativa.....	231

BLOQUE TERCERO: CONCLUSIONES.

1. El Convenio Europeo de Derechos Humanos incide en el ordenamiento tributario	239
2. No obstante, la importancia para el Derecho Tributario es muy distinta entre el amplio catálogo de derechos y libertades fundamentales garantizados por el CEDH y sus protocolos.....	240
2.1 Sobre los derechos “absolutos”	241
2.2 Sobre el artículo 6 CEDH.....	242
2.3 Sobre el artículo 14 CEDH.....	246
2.4 Sobre el artículo 1-P1	246
2.5 Sobre los restantes artículos del Convenio y sus Protocolos.....	248
3. Adicionalmente, la protección de los derechos fundamentales en la Unión Europea ha ido evolucionando hasta llegar incluso a ampliar el ámbito de protección del Consejo de Europa	251

4. Sin embargo, en la actualidad existen determinadas parcelas de nuestro ordenamiento que pueden representar injerencias prohibidas por el CEDH en los derechos y libertades fundamentales del contribuyente.....	253
5. Temas pendientes	256

BIBLIOGRAFÍA

PRIMERA PARTE

**RECONOCIMIENTO DE LOS DERECHOS Y
LIBERTADES FUNDAMENTALES EN
EUROPA**

1. INTRODUCCIÓN

De una primera lectura de los artículos que integran el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales¹ (en adelante, CEDH) podría llegarse a la conclusión, nada sorprendente desde luego, de que los mismos dejan al margen al Derecho Tributario. En efecto, del listado de derechos y libertades contemplados en su Título I, que comprende los artículos 2 a 18, no se desprende ninguna referencia a las relaciones de los contribuyentes con la Administración tributaria. Poco cambian las cosas si nos remitimos a los diferentes protocolos adicionales al Convenio². En ellos, únicamente encontramos, a los efectos que nos ocupan, una mención en el segundo párrafo del artículo 1 del protocolo nº 1³, a fin de aclarar que la protección de la propiedad, contemplada por dicho precepto, no limita el derecho de los diferentes Estados de adoptar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes a fin de, entre otros motivos, garantizar el pago de impuestos.

Ciertamente, el CEDH no es la única norma de carácter internacional tendente a reconocer y proteger los derechos humanos y libertades fundamentales. Previamente, el 10 de diciembre de 1948 se adoptó y proclamó, por la Asamblea General de la ONU, la Declaración Universal de los Derechos Humanos. No obstante, en su articulado no se contempla referencia expresa alguna al Derecho Tributario en general ni a los derechos de los contribuyentes en particular, como tampoco se contempla en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos ni en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales⁴.

¹ Adoptado en Roma, el 4 de noviembre de 1950, firmado por España el día 24 de noviembre de 1977 y ratificado dos años más tarde, el 4 de octubre de 1979 (BOE nº 243, de 10 de octubre).

² Hasta la fecha, se han firmado 16 protocolos al CEDH (17, si se toma en consideración el protocolo 14 bis, que se aplicó de forma provisional hasta la entrada en vigor del protocolo nº 14, el 1 de junio de 2010), si bien sólo seis de ellos (primero, cuarto, sexto, séptimo, duodécimo y decimotercero) añaden nuevos derechos o libertades al catálogo inicial previsto por el Convenio. España ha firmado todos los protocolos salvo los números 9 y 10 (cuya vigencia ha cesado, tras la entrada en vigor del protocolo nº 11) y los números 15 y 16.

³ Protocolo Adicional al Convenio, hecho en París, el 20 de marzo de 1952.

⁴ Resolución de la Asamblea General de la ONU 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966.

A nivel regional, junto al CEDH nos encontramos con otras dos normas reconocedoras de derechos humanos y libertades fundamentales: la Convención Americana sobre Derechos Humanos, hecha en San José de Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969; y la Carta Africana sobre Derechos Humanos y de los Pueblos, adoptada en Nairobi el 27 de junio de 1981. La primera de ellas, en un precepto similar al artículo 6 CEDH, reconoce en su artículo 8 el derecho de toda persona a un proceso justo “*en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter*”. Por su parte, la norma africana únicamente hace referencia en su articulado a los impuestos, no desde el punto de vista de los derechos del contribuyente, sino desde el punto de vista de las obligaciones o deberes de los ciudadanos: el artículo 29 establece el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley en el interés de la sociedad⁵.

Más recientemente, el 14 de diciembre de 2007, se proclamó por el Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, cuya entrada en vigor se produjo de forma simultánea a la del Tratado de Lisboa. Dicha Carta posee carácter jurídico vinculante, al igual que el resto de tratados (y a diferencia de lo que sucedió con el documento del mismo nombre aprobado en el año 2000). De su lectura podemos confirmar, igualmente, que tampoco se desprende de su articulado ninguna referencia explícita al pago de impuestos, a los derechos de los contribuyentes ni, en general, a ningún aspecto de la relación jurídico tributaria.

Así pues, en apariencia, los contribuyentes no encuentran amparo, en sus relaciones con la Hacienda Pública, en los principales textos internacionales sobre derechos y libertades fundamentales (con las salvedades ya indicadas). No obstante, como señalábamos, esa apariencia no debiera resultar extraña, en la medida en que las normas que hemos citado no se dirigen a un grupo específico de personas (contribuyentes, empresarios, trabajadores...) sino a todas las personas, a todos los hombres por el simple hecho de serlos. ¿Quiere ello decir que cuando pagamos nuestros

⁵ No obstante, el Protocolo sobre los derechos de las mujeres en África sí impone a los Estados miembros, en su artículo 13, el deber de garantizar una aplicación igualitaria de las leyes fiscales a hombres y a mujeres.

impuestos, o solicitamos una devolución de los mismos abonados en exceso, no se puede ver afectado ninguno de los derechos humanos y libertades fundamentales? ¿O cuando aportamos documentación a la Administración tributaria en el seno de un procedimiento inspector o de comprobación abreviada, previo requerimiento y con apercibimiento de sanción en caso de incumplimiento, la cual es empleada posteriormente como base de las sanciones impuestas por la Administración? ¿Qué sucede con el tratamiento fiscal concedido a las familias, y el diferente trato otorgado a las basadas en el matrimonio frente a otras modalidades, cada vez más frecuentes, como pueden ser las denominadas “uniones de hecho”? ¿Se ve afectada nuestra libertad de pensamiento o religión por la normativa fiscal, o puede dicha libertad amparar la negativa del contribuyente a satisfacer parte de sus impuestos? ¿La investigación efectuada por los órganos de la Administración tributaria justifica, en todo caso, la entrada en el domicilio particular o profesional del contribuyente? ¿Exigir el pago de una tasa para interponer una demanda o recurso supone un obstáculo al ejercicio del derecho fundamental de defensa?

El objeto del presente trabajo es analizar la normativa sobre derechos humanos y, especialmente, el Convenio Europeo de Derechos Humanos, a fin de dar respuesta, entre otras, a cuestiones como las anteriores. Es evidente que, frente a los denominados “derechos absolutos” (derecho a la vida, prohibición de la tortura, prohibición de la esclavitud y de los trabajos forzados y principio de legalidad penal), los cuales difícilmente podrán verse vulnerados como consecuencia de la aplicación de la normativa tributaria⁶, la importancia cualitativa de los derechos que sí pueden verse afectados en las relaciones contribuyente – Hacienda es sensiblemente menor. No obstante, cuantitativamente este grupo de derechos y libertades fundamentales van a aparecer con mayor frecuencia en las relaciones entre la Administración y el obligado tributario, lo cual justifica por sí solo el presente estudio. En efecto, si bien lo normal es no ser víctima de una lesión a los anteriormente citados “derechos absolutos”, todos pagamos impuestos o, en otros términos, *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso,*

⁶ No obstante, más adelante tendremos ocasión de comprobar la relatividad de tal afirmación, al menos para algún contribuyente que sí consideró que se le imponían trabajos forzados como consecuencia de la obligación de suministrar información tributaria a la Administración.

tendrá alcance confiscatorio” (artículo 31 CE). La práctica diaria pone de manifiesto que los principios que inspiran nuestro sistema tributario se ven conculcados con más frecuencia de la deseada por parte de la Administración, generándose en no pocas ocasiones infracciones no sólo a la normativa tributaria de carácter ordinario, sino también a la normativa sobre derechos y libertades fundamentales (cfr. prohibición de no confiscatoriedad con el respeto a la propiedad privada del artículo 1-P1, a título de ejemplo).

Nuestra tarea vamos a dividirla en diferentes bloques. En el primero de ellos, consideramos de interés dedicar unas líneas para introducir la normativa internacional sobre derechos humanos y, más concretamente, el Convenio Europeo de Derechos Humanos, fijándonos en los pronunciamientos efectuados hasta el momento por parte del Tribunal de Estrasburgo en contestación a demandas planteadas por contribuyentes (haciendo referencia tanto a aquellas demandas que no pasaron el filtro de la admisibilidad como a aquellas otras que, pasando dicho filtro, fueron objeto de una decisión sobre el fondo de la cuestión). Las resoluciones existentes las pondremos en contraste, cuando sea posible, con las dictadas por otros tribunales, ya sean a nivel interno (especialmente Tribunal Constitucional y Tribunal Supremo) como a nivel internacional (señaladamente, Tribunal de Justicia de la Unión Europea, llamado a asumir un papel cada vez más relevante a raíz de la aprobación de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE).

En segundo lugar, analizaremos nuestro ordenamiento tributario interno desde el punto de vista del CEDH, examinando aquellos preceptos, resoluciones judiciales o prácticas administrativas que pueden entrar en colisión con la jurisprudencia del TEDH. Como tendremos ocasión de comprobar a lo largo de nuestro trabajo, es este un bloque sobre el que podríamos extendernos cuanto quisiéramos. Es por ello que hemos optado por efectuar una selección de aquellos puntos que nos resultan de mayor interés, y que cubren tanto la tradicionalmente denominada “parte general” del Derecho Financiero y Tributario, como su “parte especial”, ofreciendo los asuntos escogidos un valor suficientemente ilustrativo para los fines propuestos, y sin que ello signifique en absoluto que el resto de nuestro ordenamiento tributario sea necesariamente respetuoso con el contenido del Convenio.

Finalmente, señalaremos nuestras conclusiones al respecto, con especial hincapié en aquellos aspectos que debieran ser objeto de reforma o replanteamiento a fin de mejorar nuestro ordenamiento jurídico tributario.

1. EL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS.

1.1 El contenido del CEDH y la ampliación de los derechos y libertades en él reconocidos a través de sus posteriores protocolos adicionales.

El CEDH fue firmado en Roma, el día 4 de noviembre de 1950, produciéndose su entrada en vigor casi tres años después, el 3 de septiembre de 1953 (después de depositados diez instrumentos de ratificación, de conformidad con su artículo 59.2). En la actualidad, 47 países europeos lo han firmado y ratificado, encontrándose pendiente de la incorporación al mismo de la Unión Europea.⁷ Por lo que respecta a España, la firma del Convenio se produjo el 24 de noviembre de 1977, siendo ratificado y entrando en vigor el día 4 de octubre de 1979⁸.

El listado de derechos y libertades contenido en el Convenio es el siguiente:

1. Derecho a la vida (artículo 2);
2. Prohibición de la tortura (artículo 3);
3. Prohibición de la esclavitud y del trabajo forzado (artículo 4);
4. Derecho a la libertad y a la seguridad (artículo 5);
5. Derecho a un proceso equitativo (artículo 6);
6. Principio de legalidad penal (artículo 7);
7. Derecho al respeto a la vida privada y familiar (artículo 8);
8. Libertad de pensamiento, de conciencia y de religión (artículo 9);

⁷ Conforme a la previsión contenida en el vigente artículo 6 del Tratado de la Unión Europea. El Protocolo anexo al Tratado exige que el acuerdo relativo a la adhesión de la UE al CEDH preserve las características específicas de la Unión y de su Derecho, en particular en lo referente a las modalidades específicas de la posible participación de la Unión en las instancias de control del Convenio y a los mecanismos necesarios para garantizar que los recursos interpuestos por terceros Estados y los recursos individuales se presenten correctamente contra los Estados miembros, contra la Unión o contra ambos, según el caso.

⁸ Sobre el Convenio, sus antecedentes, protocolos, listado de derechos, etc., puede consultarse la obra de CARRILLO SALCEDO, *El Convenio Europeo de Derechos Humanos*, Tecnos, Madrid, 2003.

9. Libertad de expresión (artículo 10);
10. Libertad de reunión y de asociación (artículo 11);
11. Derecho a contraer matrimonio (artículo 12);
12. Derecho a un recurso efectivo (artículo 13);
13. Prohibición de discriminación (artículo 14).

Los artículos 19 y siguientes instauran el Tribunal Europeo de Derechos Humanos que, tras las modificaciones efectuadas por el Protocolo nº 11, se configura como único órgano de control jurisdiccional⁹.

Antes de la entrada en vigor del Convenio se firmó el primer Protocolo adicional (el 20 de marzo de 1952, entrando en vigor el 18 de mayo de 1954), el cual añade al listado de derechos y libertades anteriormente enunciado los siguientes:

1. Protección de la propiedad (artículo 1);
2. Derecho a la educación o a la instrucción (artículo 2);
3. Derecho a elecciones libres (artículo 3)¹⁰.

España lo firmó en el año 1978, entrando en vigor, al ser ratificado, el 27 de noviembre de 1990.

De los restantes protocolos adicionales al Convenio (es decir, protocolos que añaden nuevos derechos al listado inicial de 1950) España ha firmado y ratificado todos ellos, a saber:

- Protocolo nº 4, que introduce la prohibición de prisión por deudas, la libertad de circulación, la prohibición de expulsión de nacionales y de expulsiones colectivas de extranjeros.
- Protocolo nº 7, que introduce garantías procedimentales en caso de expulsión de extranjeros, el derecho a un doble grado de jurisdicción en materia penal,

⁹ En su redacción original, el artículo 19 CEDH creaba dos órganos de control, la Comisión Europea de Derechos Humanos y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Tras el protocolo nº 11, desaparece la Comisión, permaneciendo como único órgano de control el Tribunal.

¹⁰ Nótese que los tres derechos incluidos en este momento ya figuraban en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, en sus artículos 17, 21 y 26 respectivamente.

derecho a indemnización en caso de error judicial, derecho a no ser juzgado o castigado dos veces, y la igualdad entre los esposos.

- Protocolo nº 12, que introduce una prohibición general de discriminación (más amplia que la prevista en el artículo 14 CEDH).
- Protocolo nº 13, mediante el cual queda abolida la pena de muerte en todas las circunstancias.

1.2 La interpretación de nuestra Constitución de conformidad con el CEDH: el artículo 10.2 de la Constitución Española.

El CEDH, en tanto que tratado internacional válidamente celebrado y publicado de forma oficial, forma parte de nuestro ordenamiento interno (artículo 96 CE), siendo por ello de aplicación directa. No obstante, más allá de lo anterior, su valor como pauta interpretativa del resto de normas (y, con ello, su singular importancia frente a otros tratados internacionales o frente al resto de la normativa interna) se desprende del artículo 10.2 CE, que dispone:

“Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”.

De estos últimos, destaca sin lugar a dudas el Convenio Europeo de Derechos Humanos, junto a sus protocolos adicionales, tal y como han sido aplicados durante años por el Tribunal de Estrasburgo. Nuestra Norma Fundamental reconoce determinados derechos y libertades cuyo contenido y alcance vendrá dado, en parte, por los tratados internacionales en materia de derechos humanos, así como por la interpretación que de dichos tratados efectúen los órganos encargados de velar por su cumplimiento. Eso sí, en opinión del Tribunal Constitucional, no resulta correcto ampliar el alcance de este párrafo segundo en el sentido de entender que dota de rango constitucional a los derechos y libertades contenidos en normas de carácter internacional que, a su vez, no estén igualmente reconocidos en nuestra propia

Constitución (si así fuera, razona el Tribunal Constitucional, “*sobraría la proclamación constitucional de tales derechos*”)¹¹.

El máximo intérprete de nuestra Norma Fundamental ha motivado sus resoluciones, en no pocas ocasiones, con cita de sentencias dictadas por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. A modo de ejemplo (y, precisamente, en un asunto relacionado con un contribuyente imputado por delito fiscal), afirmó lo siguiente¹²:

“Una vez delimitado el objeto del presente proceso constitucional, procede examinar la vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo consagrado en el art. 24.2 CE que denuncia la demanda de amparo. A este respecto, conviene comenzar recordando que, conforme señala el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, "aunque no se menciona específicamente en el art. 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y el privilegio contra la autoincriminación son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción de proceso justo garantizada en el art. 6.1 del Convenio. El derecho a no autoincriminarse, en particular -ha señalado-, presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la 'persona acusada'. Proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida ejercida por las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del artículo 6" (STEDH de 3 de mayo de 2001, caso J.B. c. Suiza, § 64; en el mismo sentido, SSTEDH de 8 de febrero de 1996, caso John Murray c. Reino Unido, § 45; de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders c. Reino Unido, § 68; de 20 de octubre de 1997, caso Serves c. Francia, § 46; de 21 de diciembre de 2000, caso Heaney y McGuinness c. Irlanda, § 40; de 3 de mayo de 2001, caso Quinn c. Irlanda, §40; de 8 de abril de 2004, caso Weh c. Austria, § 39). "En este sentido -concluye el Tribunal de Estrasburgo- el derecho está estrechamente vinculado a la presunción de inocencia recogida en el artículo 6, apartado 2, del Convenio" (Sentencias Saunders, §68; Heaney y McGuinness, § 40; Quinn, § 40; Weh, § 39).”

De igual forma, y para concretar el alcance del derecho a la intimidad, en su Sentencia 12/2012, afirmó que:

¹¹ Sentencia 41/2002, FJ 2.

¹² Sentencia 68/2006, FJ 2 y, en similar sentido, Sentencia 142/2009, FJ 3.

“La intimidad protegida por el art. 18.1 CE no se reduce necesariamente a la que se desarrolla en un ámbito doméstico o privado. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha señalado que sería muy restrictivo limitar la noción de vida privada protegida por el art. 8.1 del Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales a un "círculo íntimo" en el que el individuo puede conducir su vida personal a su manera y excluir plenamente el mundo exterior no incluido en este círculo. No puede desconocerse que también en otros ámbitos, y en particular en el relacionado con el trabajo o la profesión, se desarrollan relaciones interpersonales, vínculos o actuaciones que pueden constituir manifestación de la vida privada (STEDH de 16 de diciembre de 1992, Niemietz c. Alemania, § 29; doctrina reiterada en las SSTEDH de 4 de mayo de 2000, Rotaru c. Rumania, § 43, y de 27 de julio de 2004, Sidabras y Džiautas c. Lituania, § 44). La protección de la vida privada en el ámbito del Convenio Europeo de Derechos Humanos, en suma, se extiende más allá del círculo familiar privado y puede alcanzar también a otros ámbitos de interacción social (SSTEDH de 16 de diciembre de 1992, Niemietz c. Alemania, § 29; de 22 de febrero de 1994, Burghartz c. Suiza, § 24; y de 24 de junio de 2004, Von Hannover c. Alemania, § 69)”.

Finalmente, por citar un tercer ejemplo, en su Sentencia 9/2010 (asunto ajeno a la materia tributaria pero en el que resultaba de aplicación un principio de gran relevancia en nuestro ámbito, la prohibición de discriminación), sostuvo que:

“En conclusión, las Sentencias dictadas en el proceso del que trae causa este recurso de amparo, al fundar la desestimación de la pretensión de las recurrentes en su condición de hijas adoptivas, les han dispensado un tratamiento discriminatorio contrario al art. 14 CE, interpretado sistemáticamente en relación con el art. 39.2 CE, lo que corrobora el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la indicada Sentencia con invocación del art. 14 CEDH, un instrumento internacional, éste, de conformidad con el cual es preciso interpretar los derechos y libertades proclamados por la Constitución (art. 10.2 CE) y, por lo tanto, también el derecho a no ser discriminado por razón de la filiación reconocido en los arts. 14 y 39.2 CE.”

2. Protección de los derechos y libertades fundamentales recogidos en el CEDH: El Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Los artículos 19 a 51 del Convenio instauran el Tribunal Europeo de Derechos Humanos¹³, “*con el fin de asegurar el respeto de los compromisos que resultan para las Altas Partes Contratantes del presente Convenio y sus Protocolos*”. Dado que no es nuestro objetivo, mediante el presente trabajo, analizar en profundidad la evolución, características y funcionamiento del Tribunal, nos limitaremos a señalar aquellas cuestiones que mayor interés puedan ofrecer desde el punto de vista del particular que vea lesionado alguno de sus derechos o libertades fundamentales.

Así, el artículo 34 del Convenio autoriza la presentación de demandas de forma directa por cualquier persona física, organización no gubernamental o grupo de particulares que considere que alguno de los Estados parte en el Convenio ha violado sus derechos o libertades fundamentales. Es ésta una cuestión, a nuestro juicio, de gran importancia ya que, si bien todos los derechos contenidos en el Convenio y en los Protocolos ratificados por España se encuentran recogidos, igualmente, en la Constitución española, en ésta hay que diferenciar entre aquellos derechos y libertades que, por encontrarse en la Sección 1ª del Capítulo Segundo del Título I (titulado “De los derechos fundamentales y de las libertades públicas”) permiten al ciudadano acudir en amparo frente al Tribunal Constitucional, frente a aquellos otros que, situados en la Sección 2ª (“De los derechos y deberes de los ciudadanos”) no confieren tal derecho¹⁴. En concreto, por cuanto ahora nos interesa, el derecho de propiedad (artículo 33 CE y artículo 1-P1) y el derecho a contraer matrimonio (artículo 32 CE y artículo 12 CEDH) no permiten al particular acudir en amparo ante el máximo intérprete de la Constitución. El hecho de que el Convenio admita las demandas individuales interpuestas por

¹³ Como hemos indicado, inicialmente se contemplaban dos órganos: la Comisión Europea de Derechos Humanos y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos; con la entrada en vigor del Protocolo de Enmienda número 11, únicamente permaneció el Tribunal, desapareciendo la Comisión como órgano de control.

¹⁴ El artículo 53.2 de nuestra Constitución reserva el recurso de amparo a los derechos y libertades de la sección 1ª en los siguientes términos: “*Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30.*”

cualquier persona física garantiza que todos los derechos y libertades calificados de “fundamentales”, incluyendo el derecho de propiedad y el derecho a contraer matrimonio, se encuentren protegidos por el Tribunal de Estrasburgo, sin que el acceso a dicho órgano dependa más que de la voluntad del particular de plantear el asunto ante dicha *instancia* (a diferencia, en el ámbito de la Unión Europea, de los asuntos en los que se plantea la interpretación del Tratado de Funcionamiento de la UE o el Tratado de la Unión Europea, en los cuales la necesidad de plantear la correspondiente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia debe ser formulada por el órgano jurisdiccional nacional que conozca del asunto, *ex* artículo 267 del Tratado de Funcionamiento, y sin que le esté permitido al particular acudir directamente a aquél).

El artículo 35 del Convenio establece las condiciones de admisibilidad de las demandas, filtro que un buen número de ellas no logra superar:

En primer lugar, para poder obtener una decisión sobre el fondo del asunto, el demandante habrá debido agotar, previamente, las vías de recurso internas de su país. El Tribunal ha justificado en reiteradas ocasiones este requisito en el principio de que, antes de someter la cuestión a un organismo internacional, el Estado demandado ha debido tener posibilidad de reparar la queja por sus propios medios y en el marco de su propio sistema legal. Ello implica no sólo la exigencia de que el particular cuyos derechos y libertades se ven vulnerados agote las vías de recurso internas, sino además que alegue en el seno de los procedimientos internos la violación de tales derechos y libertades fundamentales¹⁵.

Se dispone de un plazo de seis meses¹⁶ a partir de la fecha de la resolución interna definitiva para presentar la demanda ante el Tribunal. Así, en el caso de violaciones de los derechos o libertades imputables al Estado español, el afectado deberá, con carácter general, acudir en amparo ante el Tribunal Constitucional como requisito previo a la presentación de su demanda ante el Tribunal de Estrasburgo. Recibida la sentencia del primero, empezará a contarse el plazo de seis meses. No

¹⁵ No obstante, sólo serán tenidos en cuenta aquellos recursos internos que realmente sean eficaces para reponer al particular en sus derechos vulnerados (caso *Janosevic contra Suecia*, decisión del TEDH, sección primera, de 26 de septiembre de 2000).

¹⁶ Reducidos a cuatro meses a partir de que entre en vigor el protocolo nº 15.

obstante, si el derecho que se considera violado es el de propiedad, y toda vez que el mismo no se encuentra protegido por el recurso de amparo, según hemos dicho con anterioridad, el plazo de seis meses empezará a contarse una vez recibida la sentencia del Tribunal ordinario correspondiente.

Para que la demanda sea admitida se exige, además, que no sea anónima y que no sea esencialmente la misma que una demanda examinada anteriormente por el Tribunal o ya sometida a otra instancia internacional de investigación o de arreglo, y no contenga hechos nuevos. La Comisión Europea de Derechos Humanos ha tenido ocasión de pronunciarse sobre este último extremo en el sentido de admitir a trámite una demanda aunque, previamente, otra persona haya planteado la misma cuestión ante un órgano internacional distinto¹⁷. A nuestro juicio, este requisito no supone tampoco la incompatibilidad entre el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, con posterioridad, una demanda ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En primer lugar, por cuanto que la cuestión prejudicial no depende de la voluntad del particular (es más, puede incluso considerarla innecesaria) sino del juez o tribunal nacional encargado de resolver un asunto y al que se le suscitan dudas sobre la adecuación al Derecho de la Unión de una norma nacional. En segundo lugar, por cuanto que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no va a dictar sentencia aplicando el Convenio Europeo de Derechos Humanos o norma similar reconocedora de derechos y libertades fundamentales, sino interpretando el Tratado de la Unión Europea o el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (si bien es cierto que, desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa y la Carta de Derechos Fundamentales, los mismos derechos y libertades recogidos en el CEDH, con el contenido y alcance otorgado por el TEDH, se encuentran reconocidos a nivel de Unión Europea, pudiendo y debiendo ser aplicados por el TJUE).

El apartado tercero del artículo 35 CEDH faculta al Tribunal para declarar inadmisibles cualquier demanda individual cuando considere que la misma se encuentra manifiestamente mal fundada o es abusiva o incompatible con las disposiciones del

¹⁷ En el asunto *A.G.V.R. contra Holanda*, demanda nº 20060/92, el Estado demandado alegó la inadmisibilidad de la demanda ya que otro contribuyente había planteado una cuestión idéntica ante el Comité de Derechos Humanos de la ONU. La Comisión rechazó tal alegación, admitiendo finalmente a trámite la demanda.

Convenio o de sus Protocolos (incompatibilidad que puede ser *ratione materiae*, por ejemplo, cuando se alegue la violación de un derecho no reconocido en el Convenio o sus Protocolos¹⁸; *ratione personae*, cuando un particular alegue la violación de un derecho reconocido en un Protocolo no ratificado por el Estado al que se impute la violación; *ratione temporis*, si se imputa la violación de un derecho por parte de un Estado por hechos cometidos antes de que, respecto de dicho Estado, entrara en vigor el Convenio o Protocolo respectivo¹⁹; o, finalmente, *ratione loci*, si la alegada violación se ha producido fuera de la jurisdicción del Estado demandado).

En cuanto a la organización del Tribunal, la misma ha experimentado notables cambios con la entrada en vigor del protocolo adicional nº 14. El TEDH puede actuar en formación de Juez único, en Comités de tres Jueces, en Salas de siete Jueces y en Gran Sala de diecisiete Jueces, siendo sus competencias las siguientes:

- a) Juez único: declarar la inadmisibilidad de una demanda cuando, para ello, no sea preciso un examen complementario. Esta es una de las principales novedades aportadas por el protocolo adicional nº 14, ya que anteriormente las decisiones sobre admisibilidad correspondían a un Comité de tres Jueces.
- b) Comités: sus facultades se extienden a, por un lado, declarar la inadmisibilidad de una demanda que haya pasado el filtro del Juez único; y, por otro lado, a dictar sentencia en aquellas demandas declaradas admisibles cuando la cuestión subyacente al caso, relativa a la interpretación o la aplicación del convenio o de sus protocolos, ya ha dado lugar a jurisprudencia consolidada del Tribunal.
- c) Salas: a ellas se atribuyen facultades tanto para decidir sobre la admisibilidad de las demandas que reciban, como para dictar sentencia respecto de las demandas individuales (es decir, las presentadas por cualquier persona física, organización no gubernamental o grupo de particulares que se considere víctima de una violación por un Estado de los derechos reconocidos en el Convenio o sus Protocolos) o de

¹⁸ A esta causa de incompatibilidad responden la mayor parte de demandas en asuntos fiscales planteadas al amparo del artículo 6 del Convenio.

¹⁹ Tal y como aconteció en la demanda planteada por Eero, Jorma and Pertti Korppoo contra Finlandia (Decisión de la Comisión de 13 de octubre de 1993).

las demandas interestatales (que son aquellas presentadas ante el TEDH por un Estado respecto a posibles incumplimientos imputables a otro Estado).

- d) Gran Sala: además de aquellos casos en los que la Sala se inhiba a su favor (posibilidad prevista cuando el asunto plantee una cuestión grave relativa a la interpretación del Convenio o sus Protocolos, o si la solución dada a una cuestión pudiera ser contradictoria con una sentencia dictada anteriormente por el Tribunal), la Gran Sala se pronunciará sobre cuestiones sometidas al TEDH por el Comité de Ministros y examinará las solicitudes de opiniones consultivas.

3. La Protección de los Derechos Humanos en el seno de la Unión Europea: desde un aparente olvido hasta la aprobación de la Carta de los Derechos Fundamentales.

En 1957 se firmó en Roma el Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea (CEE), de la que inicialmente fueron miembros Francia, Italia, Alemania, Bélgica, Países Bajos y Luxemburgo. La misma tenía como misión “*promover, mediante el establecimiento de un mercado común y la progresiva aproximación de las políticas económicas de los Estados miembros, un desarrollo armonioso de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, una expansión continua y equilibrada, una estabilidad creciente, una elevación acelerada del nivel de vida y relaciones más estrechas entre los Estados que la integran*”. En definitiva, objetivos primordialmente de carácter económico (acordes con la denominación que, inicialmente, se otorgó al nuevo ente creado) y sin referencia alguna al reconocimiento o protección de los derechos fundamentales de los ciudadanos de los Estados miembros.

No obstante, dicha aparente ausencia de referencia a los derechos fundamentales debe ser matizada con los siguientes comentarios:

- En primer lugar, todos los países fundadores de la Comunidad Económica Europea habían suscrito el Convenio Europeo de Derechos Humanos, otorgado igualmente en Roma varios años antes. Se hacía innecesario, pues, reiterar lo ya establecido en dicho documento, cuyo número de signatarios era incluso más

amplio y cuyo catálogo de derechos se había ampliado con anterioridad a través del Protocolo Adicional nº 1²⁰.

- En segundo lugar, una detallada lectura del texto inicial permite extraer no pocas referencias al reconocimiento y garantía de determinados derechos fundamentales; así, el propio Preámbulo, al afirmar la voluntad de “*consolidar la defensa de la paz y la libertad*” (cf. artículo 5 CEDH); el artículo 3, letra c) o todo el Título III, sobre la libertad de circulación (cf. artículo 2 del Protocolo Adicional nº 4); los artículos 7, 45, 48.2, 79.1, 92.2 ó 119 sobre la prohibición de discriminación (cf. artículos 14 CEDH y 1 del Protocolo Adicional nº 12); el artículo 222, sobre el derecho de propiedad (cf. artículo 1 del Protocolo Adicional nº 1); sin olvidar la cooperación con el Consejo de Europa, prevista en el artículo 230.

En cualquier caso, la evolución de la CEE, examinada a la luz de los principales documentos que la han configurado, nos permite constatar un progresivo reconocimiento expreso de los derechos humanos en el ámbito de la UE. Así, tenemos los siguientes hitos:

- a) En 1986, la firma del Acta Única Europea²¹, que muestra en su Preámbulo la voluntad de los Estados Miembros de “*promover conjuntamente la democracia, basándose en los derechos fundamentales reconocidos en las Constituciones y leyes de los Estados Miembros, en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y en la Carta Social Europea, en particular la libertad, la igualdad y la justicia social*”.

²⁰ Protocolo que fue firmado y ratificado por los seis países indicados, con anterioridad a la firma del Tratado Constitutivo de la CEE (salvo Francia que, si bien lo firmó en 1952, lo ratificó en 1974). PI LLORENS señala otros motivos por los cuales se evitó la alusión a los derechos humanos en el texto inicial en *Los derechos fundamentales en el ordenamiento comunitario*. Ariel, 2004, página 13. Un resumen de las diferentes posturas doctrinales sobre este particular se contiene en CÁMARA VILLAR, G. *Los derechos fundamentales en el proceso histórico de construcción de la Unión Europea y su valor en el tratado constitucional*. Revista de Derecho Constitucional Europeo, número 4, julio – diciembre 2005.

²¹ DOCE serie L, nº 169/15, de 29 de junio de 1987.

b) En 1992, la aprobación del Tratado de Maastricht²², por el que se establece la Unión Europea, y mediante el que los Estados Miembros confirman su “*adhesión a los principios de libertad, democracia y respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales y del Estado de Derecho*”. En esta fase, sin embargo, el reconocimiento de estos derechos y libertades no se queda en el Preámbulo del texto, sino que se incorpora al propio articulado del Tratado. Resulta obligada la transcripción del Artículo F²³, el cual quedará, en su redacción original, de la siguiente manera:

“1. La Unión respetará la identidad nacional de sus Estados miembros, cuyos sistemas de gobierno se basarán en los principios democráticos.

2. La Unión respetará los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros como principios generales del Derecho comunitario.

3. La Unión se dotará de los medios necesarios para alcanzar sus objetivos y para llevar a cabo sus políticas.”

c) En 1997 se aprueba el Tratado de Amsterdam²⁴, el cual modifica el Tratado de la Unión Europea y los Tratados Constitutivos de las Comunidades Europeas, y mediante el cual la dimensión social del proyecto europeo queda reflejada con más claridad frente a los inicialmente exclusivos objetivos económicos. En el artículo F del Tratado de la Unión Europea (que, a partir de ahora, se convierte en artículo 6) se modifica su primer párrafo, quedando redactado en los siguientes términos:

²² DOCE serie C, nº 191, de 29 de julio de 1992.

²³ Sin olvidar el apartado 38 del artículo G (por el que se modifica el Tratado Constitutivo de la CEE); el artículo J.1, apartado 2º, en materia de política exterior y de seguridad común; o el artículo K.2, en materia de cooperación en los ámbitos de la justicia y de los asuntos de interior.

²⁴ DOCE serie C, nº 340, de 10 de noviembre de 1997.

“1. La Unión se basa en los principios de libertad, democracia, respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales y el Estado de Derecho, principios que son comunes a los Estados miembros.”

Por su parte, se modifica el artículo L del Tratado de la Unión Europea (que pasa a ser el artículo 46) otorgando competencias al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para aplicar el artículo 6.2 de dicho Tratado (respeto a los derechos fundamentales) con respecto a la actuación de las instituciones (en la redacción inicial del mismo, el Tribunal carecía de competencias en esta materia).

- d) En el año 2000 se proclama solemnemente la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea²⁵, que representa el primer catálogo sistematizado de esta categoría de derechos a nivel de la Unión. No obstante carecer de valor jurídico vinculante, las referencias a esta Carta han sido constantes en las diferentes instituciones europeas y, señaladamente, en el Tribunal de Justicia²⁶.
- e) En el año 2001 se aprueba el Tratado de Niza²⁷ que, en materia de derechos fundamentales, amplía la garantía contenida en el artículo 7 del Tratado de la Unión Europea²⁸: el Consejo podrá remitir recomendaciones a un Estado cuando se constate un riesgo claro de violación, por parte de éste, de los principios contenidos en el artículo 6.1.
- f) La malograda *Constitución Europea*²⁹ supuso una apuesta clara por el reconocimiento de los derechos fundamentales dentro de la Unión Europea. No

²⁵ DOCE Serie C, nº 364, de 18 de diciembre de 2000.

²⁶ A título de ejemplo, Conclusiones del Abogado General, Sr. L.A. Geelhoed, de fecha 5 de julio de 2002, en el asunto C-413/99; Auto del Presidente del Tribunal de Justicia, de fecha 18 de octubre de 2002 (asunto C-232/02); o Conclusiones del Abogado General, Sr. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer, de fecha 11 de febrero de 2003, en el asunto C-217/00.

²⁷ DOCE Serie C, nº 80, de 10 de marzo de 2001.

²⁸ El cual, ante una violación grave y persistente, por parte de un Estado, de los principios recogidos en el artículo 6.1 (libertad, democracia, respeto de los derechos humanos y libertades fundamentales y el Estado de Derecho) contempla la posibilidad de suspender determinados derechos, incluido el derecho de voto en el Consejo.

²⁹ Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, publicado en el DOCE Serie C, nº 310, de 16 de diciembre de 2004.

sólo contemplaba la adhesión de ésta al Convenio Europeo de Derechos Humanos, y transformaba en Derecho positivo lo que el Tribunal de Justicia había introducido a lo largo de los años a través de sus pronunciamientos (a saber, que los derechos fundamentales recogidos en el CEDH, así como los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros forman parte del Derecho de la Unión como principios generales), sino que, en su Parte II, incorporaba la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión, con leves retoques respecto al texto proclamado en el año 2000. Sin entrar a analizar la misma de forma exhaustiva (lo cual no es, desde luego, el objeto del presente trabajo), sí diremos que el catálogo de derechos que contiene resulta más amplio que el establecido por el CEDH y sus protocolos adicionales (no en vano, esta Carta se nutre tanto del CEDH como de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros), usando el mismo como rasero para determinar el sentido y alcance de los derechos y libertades aprobados, si bien permitiendo que, en el seno de la Unión, se les conceda una protección más extensa.

- g) Finalmente, en el año 2007 se publica una nueva Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea³⁰, llamada a reemplazar a la proclamada en el año 2000 a partir del momento en que entrara en vigor el Tratado de Lisboa³¹. Como novedad, al articulado de la Carta se acompañan unas explicaciones de la misma, con valor exclusivamente interpretativo, a fin de aclarar sus disposiciones. En dichas explicaciones se reitera que, en aquellos derechos y libertades previamente recogidos en el CEDH o cualquiera de sus protocolos, su sentido y alcance será el mismo que el previsto en tales normas, en los términos en que hayan quedado fijados, además, por el TEDH. El Tratado de Lisboa vuelve a modificar el artículo 6 del Tratado de la Unión Europea, reconociendo los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, a la cual se dota del mismo valor jurídico que los Tratados (a diferencia de la Carta proclamada en el año 2000 que, como hemos indicado, carecía de valor jurídico); y fijando como pautas interpretativas

³⁰ DOCE Serie C, n° 303, de 14 de diciembre de 2007.

³¹ DOCE Serie C, n° 303, de 17 de diciembre de 2007. Su entrada en vigor se produjo el día 1 de diciembre de 2009.

de tales derechos, libertades y principios, además de los criterios del título VII de la Carta, las explicaciones a la misma. Además, se prevé la adhesión de la Unión al CEDH y se otorga la categoría de principios generales a los derechos fundamentales garantizados por el CEDH y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros.

La sucesión de actos relacionada pone de manifiesto cómo, en poco más de 50 años, la Comunidad Económica Europea, hoy Unión Europea, ha pasado de meramente citar concretos derechos y libertades fundamentales, a proclamarlos de forma expresa en una Carta dotada del carácter de Derecho primario, con un contenido y alcance incluso superior al sistema del CEDH. A lo largo del presente trabajo tendremos ocasión de comprobar cómo ha sido la evolución de la protección jurisprudencial de tales derechos y libertades fundamentales por parte del Tribunal de Luxemburgo.

SEGUNDA PARTE

EL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS Y EL DERECHO TRIBUTARIO: ANÁLISIS DE LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS EN ASUNTOS FISCALES

1. EL ARTÍCULO 6 CEDH Y EL DERECHO A UN JUICIO EQUITATIVO.

A partir de este apartado nos centraremos en comentar los pronunciamientos más relevantes del TEDH respecto a la admisibilidad o el fondo de las demandas planteadas por obligados tributarios por supuestas violaciones de algún o algunos de los derechos y libertades recogidos en el Convenio o sus Protocolos.

Comenzamos nuestra labor con el artículo 6 CEDH, garante del derecho a un juicio equitativo. Los derechos y libertades contemplados en artículos anteriores del Convenio tendrán escasa relevancia en materia tributaria (el derecho a la vida, la prohibición de tortura, de esclavitud y de trabajo forzado, o el derecho a la libertad y a la seguridad difícilmente se verán afectados por las normas o prácticas tributarias, sin perjuicio de que, en determinados supuestos – especialmente relacionados con la comisión de delitos fiscales – el obligado tributario pueda considerar violado alguno de tales derecho o libertades; no obstante, tal injerencia tendrá lugar, no por su condición de obligado tributario, sino por su condición de detenido, imputado o investigado)³².

1.1 El Tribunal interpreta de forma restrictiva el concepto “derechos y obligaciones de carácter civil”, dejando fuera la materia tributaria (asuntos *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society c. Reino Unido* y *Ferrazzini c. Italia*).

El artículo 6 CEDH reconoce el derecho a un proceso equitativo en los siguientes términos:

³² LE GALL, J.P. y GÉRARD, L. (*Les recours des contribuables sur le fondement de la Convention Européenne de Sauvegarde des Droits de L'homme et des Libertés Fondamentales. A propos de l'arrêt Bendenoum*. Droit Fiscal, 1994) también han afirmado la vocación de proyectar sus efectos en el ámbito tributario de todos, o casi todos, los artículos del Convenio: “*Tout les articles, ou presque, ont en fait vocation à s'appliquer à la fiscalité, si l'on veut bien leur donner la portée qu'ils méritent, sachant qu'un certain nombre s'y appliquent plus aisément en raison de leur relation plus intime avec les matières économiques*”. En el asunto *Sociedades W, X, Y y Z contra Austria* se planteaba una supuesta vulneración de la prohibición de trabajos forzados como consecuencia de la normativa tributaria que imponía a las empresas la obligación de practicar retenciones a sus empleados, ingresando su importe en la Hacienda Pública. La por entonces existente Comisión declaró inadmisibile tal pretensión mediante resolución de 27 de septiembre de 1976.

1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida en que sea considerado estrictamente necesario por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia.

2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada.

3. Todo acusado tiene, como mínimo, los siguientes derechos:

a) a ser informado, en el más breve plazo, en una lengua que comprenda y de manera detallada, de la naturaleza y de la causa de la acusación formulada contra él;

b) a disponer del tiempo y de las facilidades necesarias para la preparación de su defensa;

c) a defenderse por sí mismo o a ser asistido por un defensor de su elección y, si carece de medios para pagarlo, a poder ser asistido gratuitamente por un abogado de oficio, cuando los intereses de la justicia así lo exijan;

d) a interrogar o hacer interrogar a los testigos que declaren en su contra y a obtener la citación e interrogatorio de los testigos que declaren en su favor en las mismas condiciones que los testigos que lo hagan en su contra;

e) a ser asistido gratuitamente de un intérprete si no comprende o no habla la lengua empleada en la audiencia.

Esta norma sirve de base a la mayor parte de demandas formuladas ante el Tribunal de Estrasburgo por parte de los contribuyentes. El primer párrafo del precepto transcrito afecta tanto a la determinación de los derechos y obligaciones civiles del ciudadano, como a cualquier acusación de carácter penal dirigida contra él. Los párrafos segundo y tercero, en cambio, se limitan al ámbito penal y sancionador (presunción de inocencia y derechos del acusado).

Para determinar el alcance del primer párrafo del artículo 6, resulta preciso conocer qué se entiende por “derechos y obligaciones de carácter civil”. En este sentido, hay que apuntar que el Tribunal, al interpretar el CEDH, ha acuñado diversos conceptos autónomos, no necesariamente coincidentes con las definiciones que los diferentes Estados realizan en su ordenamiento interno (siendo habitual que su alcance sea más amplio en sede del TEDH). Para determinar si un concreto derecho u obligación posee carácter civil, habrá que atender, siguiendo las indicaciones del Tribunal, a diferentes aspectos:

1. En primer lugar, al carácter civil del derecho u obligación en cuestión, más que al de la ley que regula o reconoce dicho derecho u obligación. Este concepto no debe ser interpretado sólo por referencia a la normativa doméstica de cada país, siendo igualmente irrelevante la condición pública o privada de las partes. Es suficiente con que el resultado del procedimiento sea decisivo para los derechos y obligaciones de carácter civil³³.
2. Sin embargo, el carácter autónomo de los conceptos acuñados por el Tribunal no prescinde por completo de la normativa nacional. La calificación de un derecho como “privado” a los efectos del artículo 6.1 CEDH debe efectuarse por referencia a su contenido sustantivo y a sus efectos conforme a la legislación interna³⁴.

A juicio del TEDH, los derechos y obligaciones entre particulares o empresas poseen siempre carácter civil (se incluirían aquí las relaciones reguladas por el Derecho Civil o Mercantil, Derecho de Familia, Derecho Laboral...).

³³ Asunto *H. contra Francia*, 24 de octubre de 1988: “*It is clear from the Court’s established case-law that the concept of “civil rights and obligations” is not to be interpreted solely by reference to the respondent State’s domestic law and that Article 6 para. 1 (art. 6-1) applies irrespective of the parties’ status, be it public or private, and of the nature of the legislation which governs the manner in which the dispute is to be determined; it is sufficient that the outcome of the proceedings should be “decisive for private rights and obligations”*”

³⁴ Asunto *König contra Alemania*, 28 de junio de 1978: “*Whilst the Court thus concludes that the concept of “civil rights and obligations” is autonomous, it nevertheless does not consider that, in this context, the legislation of the State concerned is without importance. Whether or not a right is to be regarded as civil within the meaning of this expression in the Convention must be determined by reference to the substantive content and effects of the right - and not its legal classification - under the domestic law of the State concerned.*”

Por el contrario, las relaciones entre particulares y entes públicos pueden ser más problemáticas en orden a su calificación como privadas o no: sí caerán en el ámbito de aplicación del artículo 6 aquellas disputas que afecten a derechos tales como el de propiedad (por ejemplo, un procedimiento de expropiación), o el derecho a desarrollar una actividad económica (por ejemplo, procedimientos para la concesión de una licencia necesaria para ejercer determinada actividad).

Pero, ¿qué ocurre con el Derecho Tributario? ¿Pueden calificarse como civiles los derechos u obligaciones que derivan del cumplimiento de la normativa fiscal? Examinaremos a continuación diversos pronunciamientos efectuados respecto de demandas planteadas ante el TEDH en asuntos fiscales alegando la vulneración del artículo 6.1, a fin de conocer el criterio de Estrasburgo en orden a admitir a trámite tales demandas.

Ya en el año 1966, la Comisión Europea de Derechos Humanos, por aquellas fechas encargada de filtrar las demandas planteadas ante los órganos de control de Estrasburgo, tuvo ocasión de pronunciarse sobre el alcance de la expresión “derechos y obligaciones de carácter civil”, a fin de determinar si la misma alcanzaba o no a las relaciones entre los contribuyentes y la Administración tributaria. El caso³⁵ se produjo entre cuatro ciudadanos holandeses y la Administración de ese país la cual, a la hora de girar una determinada liquidación tributaria, otorgó a unas acciones de los demandantes un valor histórico excesivamente bajo (siempre, obviamente, en opinión de los demandantes), hecho éste que provocó que la liquidación (la cual tomaba como base el incremento de valor de las mencionadas acciones generado durante la Segunda Guerra Mundial) resultara más elevada de lo que, a juicio de los cuatro demandantes, correspondía. La Comisión, haciendo referencia a otra decisión previa³⁶, y tras constatar que las quejas formuladas se referían al establecimiento de un impuesto o a la ejecución de decisiones por las cuales el impuesto era establecido, mantuvo que tales tipos de procedimientos concernían asuntos que caían en la esfera del Derecho Público y no del Derecho Privado, aunque la medida adoptada por la Administración tributaria tuviera repercusión en el derecho de propiedad de los demandantes. El asunto era, así,

³⁵ Asunto *A, B, C y D contra Países Bajos*, decisión de la Comisión de 23 de mayo de 1966.

³⁶ Asunto *X contra Bélgica*, decisión de la Comisión de 1 de octubre de 1965.

rechazado por incompatibilidad *ratione materia* con las disposiciones del Convenio: el artículo 6 CEDH no había sido infringido por el Estado demandado.

Esta misma línea se mantuvo en el asunto *X contra Austria*³⁷, si bien se ampliaron sus efectos a los beneficios fiscales, respecto de los que también se afirma su naturaleza pública y, por lo tanto, no encuadrables en el concepto “derechos u obligaciones de carácter civil”: el asunto en cuestión tenía por parte a un comerciante que solicitó determinado reembolso de impuestos, en concepto de incentivo o beneficio fiscal, para fomentar las exportaciones. Si bien se admitió que tales incentivos fiscales tenían repercusiones en los negocios del comerciante, su fundamento se encontraba en normas de Derecho Público. El reconocimiento o rechazo de tal reembolso no afectaba el derecho del comerciante a desarrollar su actividad y a contratar con terceros, por lo que, en definitiva, el artículo 6.1 no era de aplicación.

Mayor importancia en la clarificación del concepto “obligación civil” tuvo la sentencia dictada en el asunto *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society contra el Reino Unido*³⁸, resuelta mediante sentencia de fecha 23 de octubre de 1997. Sus protagonistas fueron determinadas sociedades de préstamo inmobiliario o “*building societies*”, entidades financieras establecidas en el Reino Unido que, al amparo de convenios firmados con la Administración tributaria, podían liberar a sus miembros de tributación en su imposición personal por las rentas percibidas a cambio de un pago anual. La Ley de Finanzas de 1985 contempló la supresión, con efectos desde el año 1986, de tales convenios, autorizando al Gobierno la aprobación de Reglamentos que introdujesen nuevos sistemas de cálculo a partir del ejercicio 1986-1987. Precisamente para dicho ejercicio fiscal (cuyo inicio se fija el día 6 abril, finalizando el día 5 del mismo mes del año natural siguiente), el Reglamento aprobado contemplaba el pago trimestral, en sustitución del anual, tomando como base el importe real de los intereses satisfechos. No obstante, entre la fecha del pago del impuesto correspondiente al ejercicio 1985-1986 (en algunos casos, el día 1 de enero de 1986; en otros casos, fechas anteriores a dicho día), y la fecha de inicio del nuevo periodo impositivo (6 de abril de 1986), se

³⁷ Asunto *X. contra Austria*, decisión de la Comisión de 8 de julio de 1980.

³⁸ *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society c. Reino Unido*, 23 de octubre de 1997, 1997-VII

extendía un periodo “huérfano de regulación”: ni se le aplicaban los convenios entre la *Building Society* y Hacienda, por haber sido eliminados, ni entraban dentro del ejercicio fiscal 1986-1987. Por ello, el Reglamento aprobado introdujo disposiciones transitorias para dicho periodo, sometiendo los intereses satisfechos en esa fecha a los mismos tipos que los existentes en el ejercicio anterior (más elevados que los vigentes en el periodo posterior). Tras un largo proceso, los Tribunales, atendiendo a la reclamación de una sociedad, determinaron la nulidad de las disposiciones reglamentarias en lo que al periodo transitorio respecta. Dicho fallo tuvo lugar en octubre de 1990 y, unos meses más tarde, se produjeron los siguientes hechos:

- El 7 de marzo de 1991 se emitió una nota de prensa informando de la intención de aprobar medidas para convalidar, retroactivamente, las normas anuladas por los Tribunales.

- Los días 15 y 17 de marzo de 1991, otras sociedades solicitaron a la Administración tributaria la devolución de las cantidades abonadas al amparo de la normativa reglamentaria anulada.

- En su presentación del presupuesto, el Ministro de Hacienda confirmó el 19 de marzo de 1991 la adopción de medidas para remediar los defectos técnicos en el Reglamento, con carácter retroactivo salvo para aquellas sociedades (en realidad, solo una) que hubieran iniciado los procedimientos correspondientes antes del 18 de julio de 1986.

En sede del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, las sociedades demandantes alegaron, entre otras, la violación del artículo 6 CEDH, garante del derecho a un proceso equitativo. Sobre la aplicabilidad de dicho precepto, el Gobierno demandado alegó que las reclamaciones planteadas por las entidades demandantes poseían naturaleza tributaria, al derivar de leyes de carácter fiscal y, en consecuencia, no era aplicable la norma citada. El Tribunal, sin embargo, consideró que sí se encontraba ante la determinación de una obligación de carácter civil y, por ello, amparada por el artículo 6 CEDH, sin perjuicio de que los derechos que se ejercitaban por las entidades tuvieran su origen en la legislación fiscal.

Otro asunto planteado ante el Tribunal de Estrasburgo por parte de un contribuyente alegando la violación de su derecho a un proceso equitativo fue el registrado con el número 41601/98³⁹ (acumulado con el asunto 41775/98). Si bien tales números de registro posiblemente no nos digan nada, el nombre de las entidades demandantes puede resultar algo más familiar: las sociedades Vidacar SA y Opergrup SL. Si tales nombres tampoco evocan ningún asunto de interés para las personas dedicadas al estudio del Derecho Tributario, la última pista sirve para despejar dudas: se trata de dos entidades que impugnaron las liquidaciones por el gravamen complementario de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar correspondiente al ejercicio 1990, establecido por el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio y que, sin éxito en su reclamación ante el Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, acudieron en amparo ante el Tribunal Constitucional, el cual, pese a haber declarado previamente la inconstitucionalidad del citado precepto de la Ley 5/1990⁴⁰, negó el amparo solicitado (por cuanto que la inconstitucionalidad de la norma que servía de base a la liquidación tributaria no se fundamentaba en algún derecho susceptible de recurso de amparo, sino en la vulneración del artículo 9.3 CE, que no confiere derecho a tal recurso de amparo). Pues bien, contra la sentencia del TC, así como contra la negativa del Tribunal Superior de Justicia de plantear la correspondiente cuestión de constitucionalidad⁴¹, se alzó el contribuyente ante el TEDH, alegando la violación del artículo 6.1 CEDH. El Tribunal, reiterando su consolidada doctrina, recordó que las disputas de Derecho Público y, en particular, los procedimientos tributarios, no quedan amparados por el artículo 6.1 CEDH. No es suficiente con que se trate de un asunto económico; por el contrario, el objeto del procedimiento ha de ser un derecho u obligación de naturaleza privada (calificación que, desde luego, no cabe predicar de las obligaciones tributarias consistentes en el pago de impuestos).

Sin embargo, determinadas pretensiones sí logran superar el filtro de la admisión a trámite, al considerarse que la cuestión que se debate puede afectar a derechos u obligaciones de carácter civil, pese a enmarcarse dentro de la relación entre contribuyente y Administración tributaria. Así aconteció, por ejemplo, en el caso

³⁹ Asunto *Vidacar SA y Opergrup SL contra España* (dec.), no. 41601/98 y 41775/98, ECHR 1999.

⁴⁰ Sentencia 173/1996.

⁴¹ Que, de haberse producido, sí hubiese cambiado la suerte de la entidad recurrente, ya que aunque el amparo se negó, la cuestión de constitucionalidad sí se estimó.

*Ferrazzini contra Italia*⁴², en la que un ciudadano italiano demandó a su país por entender vulnerado el artículo 6.1 CEDH debido a la excesiva duración de determinados procedimientos tributarios de los que era parte (uno de ellos se alargó durante algo más de diez años, mientras que otros dos superaron los doce años). A juicio del Tribunal, y pese a la jurisprudencia consolidada sobre la materia, el caso citado presentaba cuestiones suficientemente complejas que justificaban la adopción de una decisión sobre el fondo del asunto, por lo que la demanda fue admitida a trámite. Según razonó posteriormente, el Convenio es un “*instrumento vivo que debe ser interpretado a la luz de las condiciones actuales*”, correspondiendo al Tribunal revisar si se han producido cambios que autoricen extender el ámbito de aplicación del artículo 6.1 CEDH a las disputas entre ciudadanos y la autoridad pública relativas a la legalidad de las decisiones adoptadas por la Administración tributaria. No obstante las anteriores consideraciones, el Tribunal afirmó que, en el terreno fiscal, los desarrollos que se hayan podido producir en sociedades democráticas no afectan a la naturaleza (pública) de la obligación de pagar impuestos. Los asuntos fiscales permanecen dentro del núcleo duro de las prerrogativas públicas, predominando en ellos el carácter público y, en definitiva, excluyendo la aplicabilidad del artículo 6.1 CEDH.

La opinión de la mayoría de jueces del Tribunal en el caso *Ferrazzini* se topó con varias opiniones contrarias, que restan a dicha resolución la fuerza que, con frecuencia, se le otorga. Así, el Juez Ress, en su voto particular, manifestó que, en determinados casos, los procedimientos tributarios deben quedar amparados por el artículo 6 CEDH. Las ejecuciones, por ejemplo, cuya severidad puede ser incluso superior a la de las sanciones desde un punto de vista económico, no deben quedar excluidas a priori del citado precepto⁴³. Por su parte, el Juez Lorenzen formuló su

⁴² Asunto *Ferrazzini c. Italia*, [GC], no. 44759/98, ECHR 2001-VII. Véase GARCÍA CARACUEL, M. *La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario*. Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, nº 133. 2007.

⁴³ “*Even if tax matters, at least generally speaking, still form part of the hard core of public-authority prerogatives, there is an aspect in which the State transgresses those prerogatives and enters a sphere in which the individual should, in a democratic society, be able to challenge such a duty on the taxpayer by arguing that there has been an abuse of rights in immediate enforcement proceedings. In the same way as the Court has established an obligation in respect of penalties not to proceed to enforcement before the individual has had the possibility of having the lawfulness reviewed, that aspect seems to me to be also valid in respect of tax proceedings. If the procedure in tax cases in some Contracting States does not provide for a stay of proceedings where the individual disputes his obligation to pay or does not at least give him the possibility of requesting a stay of execution before paying sometimes considerable amounts,*

propio voto particular, al que se adhirieron otros cinco Jueces del Tribunal, y en el que razona por qué, a su entender, los asuntos tributarios deben tener cabida en el artículo 6.1 CEDH: dicho precepto es una garantía procesal que confiere el derecho de acceso a un Tribunal y el derecho a que el procedimiento se determine de forma justa y en un tiempo razonable. El Juez retrocede al momento de la firma del Convenio, en el que en algunos países se ponía en tela de juicio la posibilidad de que un Tribunal revisase litigios en materia tributaria, hasta llegar a la época actual, en la que, al menos en la mayoría de países, los asuntos fiscales pueden ser decididos en un procedimiento ordinario ante un Tribunal. Además, concluye, es difícil justificar que una aplicación del concepto “derecho civil” del artículo 6.1 CEDH no sea posible en asuntos fiscales, motivado en la necesidad de conceder prerrogativas a los Estados en dicha materia, cuando el propio TEDH ha incluido, en su jurisprudencia, los asuntos fiscales dentro de la vertiente penal del citado precepto.

Por lo demás, la postura del TEDH sobre el alcance del artículo 6.1 del Convenio a los asuntos tributarios es similar a la sostenida por otros órganos de control de textos internacionales en materia de derechos humanos. Así, el Comité de Derechos Humanos de la ONU, en el asunto 129/1982, afirmó que el cálculo de la renta gravable no constituye en sí mismo una materia a la que el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos se aplique.

Por su parte, la Observación General nº 32 del Comité de Derechos Humanos⁴⁴ al artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos⁴⁵, al analizar el alcance del término “civil” referido a los derechos y obligaciones, indica, en línea similar a la sostenida por el TEDH, que dicho término se basa en la naturaleza del

the lawfulness of which is disputed, the State is using the predominant position conferred on it by its sovereign prerogatives in a manner which might be deemed excessive. That may also be the case if the State requests, in the event of a stay of enforcement, bank guarantees imposing an excessive burden on the individual.” En línea con este argumento, recordemos las exigencias que, con carácter general, se exigen al contribuyente para obtener la suspensión de los actos recurridos, el cual deberá aportar garantía en forma, generalmente, de aval bancario (garantía ésta que, aparte del coste que conlleva, en la práctica se suele condicionar por la entidad financiera a la previa existencia de fondos por importe equivalente al avalado, lo cual determina que un buen número de contribuyentes no puedan obtener dicha garantía y deban soportar la ejecución de un acto administrativo pendiente de la respuesta de un Tribunal, generalmente tras un procedimiento muy prolongado en el tiempo).

⁴⁴ Resultado del 90º periodo de sesiones, celebrado en Ginebra entre los días 9 a 27 de julio de 2007

⁴⁵ Garante del derecho a un juicio imparcial y a la igualdad ante los tribunales y cortes de justicia.

derecho de que se trata, más que en la condición jurídica de una de las partes o en el foro que señalan los distintos ordenamientos jurídicos nacionales para la determinación de derechos específicos. Según indica este documento, el concepto abarca hasta tres casos distintos:

- Los procedimientos para determinar los derechos y obligaciones relativos a los contratos, la propiedad y los perjuicios extracontractuales en derecho privado.
- Las nociones equivalentes de derecho administrativo, como el cese en el empleo de funcionarios públicos por motivos no disciplinarios, la determinación de prestaciones de la seguridad social, los derechos de pensión de los soldados...
- Otros procedimientos que deban determinarse caso por caso, teniendo en cuenta la naturaleza del derecho de que se trate.

Como se puede comprobar, si bien se confiere un alcance amplio a la categoría de derechos u obligaciones de carácter civil, no parece permitir la entrada en él de cuestiones fiscales.

Por el contrario, la línea sostenida respecto de los procedimientos tributarios contrasta con el alcance del derecho a un proceso justo o equitativo en otros ámbitos. Así, por ejemplo, la redacción del artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, empleando términos similares al artículo 6 CEDH, reconoce el derecho a un proceso justo en la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, protegiendo pues a los obligados tributarios que se ven en la necesidad de plantear su reclamación frente a la Hacienda Pública ante los Tribunales de Justicia.

Igualmente, en el ámbito de la UE, contrasta con la redacción del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, titulado “*Derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial*”, y cuyo alcance no se limita a los derechos y obligaciones de carácter civil, tal y como se desprende de las Explicaciones a la Carta⁴⁶. Según la Explicación relativa al artículo 47, “*en el Derecho de la Unión, el derecho a un tribunal no se aplica únicamente a litigios relativos a derechos y*

⁴⁶ DOUE C 303/29, de 14 de diciembre de 2007.

obligaciones de carácter civil. Es una de las consecuencias del hecho de que la Unión sea una comunidad de Derecho, tal y como lo hizo constar el Tribunal de Justicia en el asunto 294/83, Les Verts c. Parlamento Europeo (sentencia de 23 de abril de 1986, Rec. 1986, p. 1339). No obstante, salvo en lo referente a su ámbito de aplicación, las garantías ofrecidas por el CEDH se aplican de manera similar en la Unión”.

La doctrina que ha estudiado esta cuestión considera criticable la estricta interpretación que el Tribunal realiza respecto del término “derechos y obligaciones de carácter civil”, especialmente si tenemos en cuenta la amplitud con la que se interpretan otros conceptos. En opinión de LOUCAIDES⁴⁷, debe recordarse que el derecho a un proceso equitativo ofrece garantías en beneficio del ciudadano, y no en beneficio de los Estados. Todo el esfuerzo que realiza el Tribunal por distinguir entre derechos y obligaciones civiles de otros derechos y obligaciones es contrario al objetivo del Convenio. Con cita de su propio voto particular a la Sentencia dictada en el asunto *Maaouia contra Francia*⁴⁸, continúa razonando que el término “civil” debería ser interpretado como comprensivo de todos los derechos que no son de naturaleza penal. El objetivo del artículo 6.1 CEDH es asegurar, a través de garantías judiciales, una administración de justicia equitativa a cualquier persona en la determinación de sus derechos y obligaciones legales⁴⁹. Por ello, y coincidimos con el autor citado, las palabras “derechos y obligaciones de carácter civil” deben recibir la interpretación más amplia posible, abarcando a todos los derechos y obligaciones legales de un individuo

⁴⁷ Loukis G. LOUCAIDES. *Questions of fair trial under the European Convention on Human Rights*. Human Rights Law Review, volume 3, n° 1. 2003. Pág. 27-29.

⁴⁸ Demanda n° 39652/98, resuelta mediante sentencia de 5 de octubre de 2000.

⁴⁹ “At any rate, taking into account the object and purpose of Article 6 § 1, combined with the context of the words under consideration, as dictated by the primary rule of interpretation of treaties mentioned above, it becomes quite clear that the term “civil” should be interpreted as covering all other legal rights which are not of a criminal nature. If this teleological interpretation is not adopted, then the object and purpose of Article 6 § 1 would be frustrated. It is, I believe, evident that the object and purpose of Article 6 was to ensure, through judicial guarantees, a fair administration of justice to any person in the assertion or determination of his legal rights or obligations. It would be absurd to accept that the judicial safeguards were intended only for certain rights, particularly those between individuals, and not for all legal rights and obligations, including those vis à vis the administration, where an independent judicial control is especially required for the protection of individuals against the powerful authorities of the State. In other words, it is inconceivable for a Convention which, according to its Preamble, was intended to safeguard “those fundamental freedoms which are the foundation of justice ... in the world” and implement the principle of “the rule of law” to provide for a fair administration of justice only in respect of certain legal rights and obligations, but not in respect of rights concerning relations between the individual and the State.”

tanto en sus relaciones con particulares como en sus relaciones con la Administración Pública.

En nuestro país, si bien con menor intensidad que en otros países europeos, se ha estudiado igualmente el alcance del artículo 6.1 CEDH, afirmándose, por parte de GARCÍA CARACUEL⁵⁰, que “*en los litigios en los que los intereses patrimoniales de un individuo se vean directamente afectados por una intervención del Estado, siempre y cuando dicha injerencia no proceda de poderes discrecionales, deberían considerarse susceptibles de la protección del artículo 6.1 CEDH. En cuanto a la materia fiscal y las obligaciones tributarias, no hay duda de que las mismas tienen consecuencias directas e importantes sobre los intereses patrimoniales de los contribuyentes. Igualmente, el establecimiento de dichas obligaciones en la estructura de nuestra sociedad democrática se realiza a través de disposiciones legales y no mediante un poder discrecional de la Administración. Teniendo en cuenta estas circunstancias, podemos entender que los efectos patrimoniales derivados de las obligaciones tributarias son lo suficientemente significativos como para admitir la aplicación del artículo 6.1 a la materia fiscal*”.

En nuestra opinión, no es correcto afirmar de forma tajante que absolutamente todos los asuntos fiscales caen fuera del ámbito de aplicación del artículo 6.1, al no afectar a derechos u obligaciones de naturaleza civil. La normativa tributaria nos ofrece ejemplos de instituciones que, cuando menos, nos pueden generar dudas en cuanto a si inciden o no en la esfera privada del contribuyente. A título de ejemplo, pensemos en las relaciones entre particulares resultantes del tributo (artículo 24 LGT), es decir, aquellas que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios y que incluyen, entre otras, los actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta, la emisión de facturas⁵¹...

⁵⁰ GARCÍA CARACUEL, María. *La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho Tributario*. Revista Española de Derecho Financiero. Nº 133, 2007. Civitas. Págs.9 a 12. Véase también DE MIGUEL CANUTO, Enrique. *Los tributos ante la limitación a la materia civil y la materia penal en el Convenio Europeo de Derechos Humanos: el recurso nacional efectivo*. Crónica Tributaria, nº 1/2012. Instituto de Estudios Fiscales. Páginas 11 a 22.

⁵¹ A modo de ejemplo, pensemos en el sujeto pasivo del IVA que exige, ante un juzgado de primera instancia, el pago de una cantidad que se le adeuda, más el IVA correspondiente, sin haber emitido factura, o habiéndolo hecho con un retraso superior a un año desde el devengo de la operación y, por lo tanto, habiendo caducado su derecho a repercutir el impuesto. Ante tal incumplimiento de la normativa

De igual modo, determinados beneficios o categorías fiscales buscan, más allá de cuantificar el importe de la deuda tributaria, apoyar al contribuyente en determinadas situaciones o favorecer el ejercicio de determinados derechos. Pensemos, por ejemplo, en las becas que se conceden para cursar estudios o para investigación⁵². ¿Prevalece en la exención que se concede a tales rentas un elemento de naturaleza pública, íntimamente ligado con el deber de contribuir o, por el contrario, tal exención pretende liberar de impuestos la cuantía recibida, facilitando así el mejor ejercicio del derecho a la educación del beneficiario? En cuanto al mínimo personal y familiar, que se define como la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación en el IRPF ¿no existe un claro componente privado en el derecho a su aplicación, toda vez que las cuantías que se incluyen en cada mínimo van destinadas a satisfacer las necesidades más básicas (alimento, ropa, vivienda...) del contribuyente o sus familiares?

Finalmente, y aunque suponga adelantar lo que con más detalle comentaremos en el siguiente epígrafe, las sanciones tributarias sí parecen tener perfecta cabida en el concepto de “acusación penal” recogido por el artículo 6 CEDH. Y la realidad es que un buen número de liquidaciones tributarias practicadas por la Administración, en corrección de los datos declarados por el contribuyente, se ven seguidas, de forma casi automática, de la correspondiente propuesta de sanción por la comisión de una infracción tributaria. Entendemos que, para combatir con plenitud de medios la procedencia de dicha sanción, no sólo se han de ofrecer al contribuyente todas las garantías que el Convenio ofrece contra las acusaciones de carácter penal, sino que también se le han de conceder contra la propia liquidación, de la cual traerá causa la posterior sanción.

Sin perjuicio de lo anterior, creemos que con carácter previo a dilucidar si una cuestión de Derecho Fiscal puede encuadrarse o no en el concepto de “derecho u

tributaria, ¿no corresponden al demandado / destinatario de la operación las garantías contenidas en el artículo 6 CEDH? Ciertamente es que dicho pleito se sustanciaría ante la jurisdicción civil pero, ¿qué pasaría en el caso de que, abonada una factura, el destinatario no recibe el correspondiente documento y se ve obligado a plantear una reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente para reclamarla? ¿Se le han de negar en ese caso los derechos a un proceso equitativo?

⁵² Artículo 7, letra j) LIRPF.

obligación de carácter civil”, debemos cuestionarnos si la verdadera voluntad de los redactores del Convenio era, efectivamente, excluir la materia fiscal (o, en términos más generales, los procedimientos en los que se aplica el Derecho Público) del ámbito de aplicación del artículo 6.1 CEDH. En este sentido, no encontramos nada en los Trabajos Preparatorios del artículo 6 que permita alcanzar semejante conclusión⁵³, existiendo razones de peso para alinearnos con aquellos que entienden que el término “civil” que actualmente aparece en el artículo 6.1 CEDH, no se emplea para descartar el Derecho Público, sino para diferenciarlo del Derecho Penal.

En efecto, el adjetivo “civil” que figura en la versión final del Convenio fue incluido sólo un día antes de la firma definitiva del mismo (firma que tuvo lugar el día 4 de noviembre de 1950). En esa última revisión, llevada a cabo por un Comité de Expertos, se introdujeron correcciones de forma y de traducción, modificándose la redacción hasta entonces aceptada y que, en su versión inglesa, rezaba así: “*in the determination of any criminal charge against him or of his rights and obligations in a suit at law...*”. El texto definitivo sustituyó la referencia a “*suit at law*” (concepto que evoca cualquier acción planteada por una parte contra otra ante un Tribunal de Justicia, sea de naturaleza civil o no) por el siguiente texto: “*In the determination of his civil rights and obligations...*”. Insistimos en que la única motivación que aparece en los Trabajos Preparatorios para dicha alteración alude a motivos de forma y de traducción, por lo que no parece que la sustitución del término “*suit at law*” por el término “*civil*” respondiera a una voluntad de limitar el alcance del artículo 6 CEDH a determinados procedimientos (aquellos en los que se aplican normas de Derecho Privado) frente a otros (en los que la resolución de la controversia exige aplicar normas de Derecho Público)⁵⁴.

⁵³ Pueden consultarse esos *Travaux Préparatoires* en el sitio web de la biblioteca del Tribunal Europeo de Derechos Humanos: <http://www.echr.coe.int/Library/COLENTravauxprep.html>.

⁵⁴ MARSCHER plantea una solución consistente en revisar el artículo 6, así como asegurar, a través de un protocolo adicional, garantías procesales apropiadas en asuntos administrativos. (MATSCHER, F. et al. *The protection of the individual with regard to the acts of the tax and custom administration*. Council of Europe, 1986).

1.2 E interpreta de forma generosa el concepto de “acusación en materia penal” (asuntos *Bendeoun contra Francia*, 24 de febrero de 1994, y *Janosevic contra Suecia*, no. 34619/97, ECHR 2002-VII).

La protección conferida por el primer párrafo del artículo CEDH abarca, además de los litigios sobre derechos y obligaciones de carácter civil, “*el fundamento de cualquier acusación en materia penal*” dirigida contra la persona. ¿Qué alcance tiene, a efectos de aplicación del Convenio, la expresión “acusación en materia penal”?

La jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo ha dado respuesta a dicha cuestión analizando, por un lado, qué se entiende por “acusación”; y, por otro lado, qué abarca la material penal.

En el asunto *Deweer contra Bélgica*⁵⁵, y tras afirmar el carácter de concepto autónomo del término “acusación”, distinto e independiente del que pueda tener en los ordenamientos nacionales, definió dicho término como “*la notificación oficial dada a un individuo por la autoridad competente del reproche de haber cometido una infracción penal*”.

En el caso *Hozee contra Bélgica*⁵⁶, afina más sobre el momento en el que se entiende producida la acusación, al afirmar, respecto del plazo razonable en el que debe ser oída la causa ante un Tribunal, que el cómputo del plazo comienza tan pronto como la persona es acusada, lo cual puede ocurrir en una fecha anterior a la llegada del asunto ante el Tribunal (como la fecha de arresto, la fecha en que se notifica a la persona que va a ser procesado o la fecha de apertura de las investigaciones preliminares)⁵⁷.

⁵⁵ *Deweer contra Bélgica*, 27 de febrero de 1980. El Tribunal tuvo que decidir si se había violado el artículo 6.1 CEDH en un caso en el que un ciudadano se enfrentaba a una sanción de cierre de su local de negocio, si bien con la posibilidad de conmutar dicha sanción con el pago de una multa pecuniaria. A juicio del Tribunal, se infringió el precepto que comentamos, ya que la aceptación del acuerdo por parte del demandante, la cual implicaba la renuncia a acudir a los Tribunales y ser objeto de un juicio justo, se realizó bajo amenaza. Este asunto, por cuanto implica renunciar a la vía del recurso aceptando una sanción reducida o de menor gravedad que la inicialmente prevista, guarda cierta similitud con la reducciones contempladas en el artículo 188 de la Ley General Tributaria

⁵⁶ *Hozee contra Bélgica*, 22 de mayo de 1998.

⁵⁷ Este asunto afectaba al administrador de determinadas sociedades investigadas por Hacienda y que, finalmente, fue acusado de fraude. El cómputo del plazo de duración del procedimiento se inicia, por parte del Tribunal, no desde el momento en que comienza la investigación contra las sociedades, sino

Aplicando este razonamiento al ámbito tributario, en aquellos casos en que la Administración tributaria requiere a un contribuyente para que aporte información sobre determinadas operaciones no estaremos ante la existencia de acusación alguna, no entrando en juego el artículo 6.1, que sí lo hará a partir del momento en el que, a resultas de la información recibida por la Administración, se le comunique el inicio del correspondiente expediente sancionador.

En cuanto a la “materia penal” y la autonomía de dicho concepto, la misma opera en un único sentido, esto es, se permite a los Estados que califiquen como infracciones penales determinados incumplimientos o infracciones, toda vez que tal calificación “agravada” permite la entrada en funcionamiento de las garantías contenidas en el artículo 6; sin embargo, la opción contraria, esto es, la calificación como infracción administrativa o disciplinaria de un determinado incumplimiento, puede suponer condicionar la aplicación del artículo 6 CEDH a la libre voluntad de los Estados.

En el caso *Engel contra Países Bajos*⁵⁸, el Tribunal de Estrasburgo señaló tres criterios a tener en cuenta para incluir una infracción concreta dentro del concepto de “materia penal”:

- En primer lugar, la clasificación en el Derecho doméstico de cada país (el cual incluirá una determinada conducta en el acervo de normas que regulan el Derecho Penal, o el Derecho Administrativo...). Este criterio sirve, a juicio del Tribunal, como punto de partida y posee una importancia relativa: los hechos que la legislación interna remita al Derecho Penal quedarán protegidos por el artículo 6 CEDH, pero ello no implica, a sensu contrario, que necesariamente las infracciones reguladas por otras ramas del ordenamiento (por ejemplo, por el Derecho Administrativo Sancionador) queden automáticamente fuera de dicho precepto⁵⁹.

desde el momento en el que se le informa formalmente de que resulta sospechoso de haber cometido un delito.

⁵⁸ *Engel y otros contra los Países Bajos*, 8 de junio de 1976.

⁵⁹ La relatividad de este primer criterio queda puesta de manifiesto en el asunto *Georgiou contra Reino Unido* (demanda 40042/98), al afirmarse, en resolución de fecha 16 de mayo de 2000, que: “*The Court notes that the penalty proceedings in the present case were classified as civil, rather than criminal, in domestic law. However, as in the Bendenoun v. France case (judgment of 24 February 1994, Series A no. 284, p. 27, §§ 44-48), the penalty was intended as a punishment to deter re-offending, its purpose was*

- En segundo lugar, la naturaleza de la infracción, criterio éste de mayor importancia que el anterior. En este punto, el Tribunal examina si la norma afecta a un grupo concreto de ciudadanos (en cuyo caso pudiera ser calificada la sanción como “disciplinaria”) o, por el contrario, a la generalidad de ciudadanos (lo cual determinaría calificar la sanción como penal, a los efectos del artículo 6).
- En tercer lugar, el objetivo y la severidad de la pena. Tratándose de sanciones pecuniarias, el Tribunal se detiene en la circunstancia de si su importe se fija con fines reparadores del daño causado o, por el contrario, son penas para prevenir nuevas infracciones. Estas últimas, aunque no impliquen pena de prisión, se considerarían “materia penal” a efectos del artículo 6 CEDH. De igual modo, a juicio del Tribunal, encajan en la "materia penal" las privaciones de libertad susceptibles de ser impuestas a título represivo, excepto aquellas que por su naturaleza, su duración o sus modalidades de ejecución no son susceptibles de causar un perjuicio importante. A modo de ejemplo, una pena de prisión de muy corta duración puede no ser considerada como “materia penal” a estos efectos.

Pues bien, sentado lo anterior en orden a determinar cuándo nos encontramos ante una “acusación” en “materia penal”, pasemos a continuación a comentar algunos casos concretos en los que, por parte de contribuyentes, se ha alegado la violación del artículo 6.1 CEDH como consecuencia del ejercicio del *ius puniendi* por parte de la Administración.

Un ejemplo lo tenemos en el asunto *S.M. contra Austria*⁶⁰, en el cual se calificó como acusación en materia penal una sanción tributaria impuesta a un contribuyente al concurrir las siguientes circunstancias:

- a) Las disposiciones que definen la infracción en cuestión pertenecen, en el Derecho austriaco, al Derecho Penal, como se desprende del nombre del título (*Delitos*) en el que se recoge dicha infracción, dentro del Código de Delitos Financieros.

both deterrent and punitive and the penalty itself was substantial. These factors taken together indicate that the penalty imposed in the present case was a “criminal charge” within the meaning of Article 6.1”.

⁶⁰ *S.M. contra Austria*, decisión de la Comisión de 8 de mayo de 1987.

- b) La naturaleza de la infracción, a saber, la violación del deber de información, es de carácter penal.
- c) Finalmente, la severidad de la sanción (multa económica y cuatro meses de prisión, suspendida durante tres años) era de tal grado que autorizaba su calificación como “penal”.

En el asunto *Bendenoun contra Francia*⁶¹, en el cual se sometía a la consideración del Tribunal de Estrasburgo el carácter de criminal de unos recargos impuestos a un obligado tributario y, por lo tanto, activando el mecanismo del artículo 6 CEDH, se sostuvo que cuatro factores permitían decantarse por la aplicabilidad de la norma en cuestión, a saber:

1) Los hechos incriminados se aplican a todos los ciudadanos en su condición de contribuyentes, y no a un grupo determinados de personas;

2) No se pretende con la sanción compensar económicamente un perjuicio, sino castigar para impedir la repetición de hechos similares;

3) La norma tiene un carácter general cuya finalidad es, a la vez, preventiva y represiva; y

4) El importe de la sanción impuesta al Sr. Bendenoum era considerable y, además, la falta de pago podía derivar en la pena de prisión por deudas.

Aun afirmando que ninguno de tales factores resulta decisivo por sí solo, se concluyó afirmando que, en conjunto, confieren a la acusación un carácter penal, a efectos de aplicar el artículo 6.1 CEDH⁶².

⁶¹ *Bendenoum contra Francia*, 24 de febrero de 1994.

⁶² Con posterioridad a este pronunciamiento, el Tribunal Constitucional español ha tenido ocasión de pronunciarse en varias ocasiones sobre la naturaleza sancionadora de los recargos por declaración extemporánea del artículo 61 de la anterior LGT. En una primera resolución, de fecha 13 de noviembre de 1995 (STC 164/1995), declaró la constitucionalidad del recargo del 10 por 100, respecto del cual se negó su naturaleza sancionadora: “...no se aprecia una finalidad represiva o punitiva: en el sistema global de garantías del pago puntual de las deudas tributarias aparecen en primer término las sanciones cuya cuantía supera en mucho el importe de la figura aquí controvertida. Ciertamente, no es este un argumento definitivo, pero no puede desconocerse su valor indiciario. Si pese al nomen iuris utilizado

No obstante, los tres criterios “Engel” no son cumulativos, pudiendo calificarse la acusación como “materia penal” sólo concurriendo uno de ellos. En el asunto *Janosevic contra Suecia*⁶³, el Tribunal reconoció que unos recargos fiscales impuestos al contribuyente al amparo de la normativa tributaria sueca no pertenecían al Derecho Penal de acuerdo con la normativa doméstica de dicho país. Sin embargo, al examinar la concurrencia de las otras dos condiciones (naturaleza de la infracción y naturaleza y severidad de la sanción), concluyó lo siguiente:

- Por un lado, los recargos fiscales tienen como destinatarios a la generalidad de contribuyentes, y no sólo a un grupo determinado de éstos.
- El régimen de recargos establecido por la normativa sueca, basado en elementos objetivos, se introduce como sustitutivo de un régimen sancionador que prima el elemento subjetivo, la voluntad incumplidora del contribuyente.
- Sin embargo, la falta de elementos subjetivos no priva a una infracción de su carácter penal. De hecho, infracciones penales basadas simplemente en elementos objetivos pueden ser encontradas en las legislaciones domésticas de los diferentes Estados.
- El principal objetivo de los recargos es presionar al contribuyente para que cumpla con sus obligaciones legales y sancionar los incumplimientos de tales obligaciones. Por lo tanto, tienen un carácter disuasivo y punitivo, y este último es el que, tradicionalmente, se emplea para considerar a una sanción como “penal” a los efectos del artículo 6.1 CEDH.
- La naturaleza criminal de los recargos se veía reforzada por la severidad de su posible cuantía: entre porcentajes del 20% y el 40%, los mismos no tienen

por el legislador la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, podría concluirse que se trataba de una sanción. En sentido opuesto, cabe pensar que la imposición del pago de una suma de dinero cuya cuantía se aleja muy destacadamente, y por debajo, de las multas, no tiene una finalidad represiva, especialmente cuando se trata de una cifra descendente a medida que el tiempo transcurre y que en último término llega a desaparecer -cuando el interés de demora alcanza el 10 por 100 de la deuda tributaria). Posteriormente, no obstante, y al analizar el recargo único del 50 por 100, consideró que el mismo sí poseía naturaleza sancionadora y, por lo tanto, su imposición debía respetar las garantías previstas en el artículo 25 CE: “no existiendo una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones debemos llegar a la conclusión de que este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores” (STC 276/2000, de 16 de noviembre).

⁶³ *Janosevic contra Suecia*, no. 34619/97, ECHR 2002-VII.

límite alguno, pudiendo alcanzar cantidades muy elevadas. El hecho de que no puedan sustituirse por penas privativas de libertad no es, por otro lado, decisivo para calificar o no como “penal” una sanción.

Por ello, en el citado asunto consideró aplicable el artículo 6 CEDH y, por ende, consideró admisible la demanda planteada por el contribuyente⁶⁴, entrando seguidamente a examinar si, dado el carácter penal del recargo, se había infringido alguna de las garantías contenidas en el artículo 6 CEDH, a saber: acceso a un Tribunal, duración del procedimiento y presunción de inocencia. En su resolución, el TEDH concluyó que:

1) Hubo violación del artículo 6 CEDH, en su vertiente de acceso a los Tribunales, como consecuencia de que el recurso de reposición previo a la vía judicial se demoró, en su resolución, más de tres años, tiempo durante el cual los recargos exigidos, así como la liquidación girada, fueron ejecutados por la Administración, determinando en última instancia la declaración de bancarrota del demandante, y mientras tanto impidiendo que el asunto llegase a los Tribunales de Justicia;

2) Hubo violación del artículo 6 CEDH en su vertiente de derecho a un juicio sin dilaciones indebidas, al relacionar la complejidad del asunto con la duración del procedimiento el cual, en el momento de la sentencia del TEDH, si bien no había finalizado aún al encontrarse pendiente de resolución el recurso de apelación interpuesto, ya había consumido más de seis años entre la reposición y la vía judicial en primera instancia.

⁶⁴ Decisión de la cual no cabe inferir una regla general de calificación de los recargos fiscales como “materia penal” que haga entrar en funcionamiento el artículo 6 CEDH: en el asunto *Smith contra Reino Unido*, decisión de la Comisión de 29 de noviembre de 1995, en el que se planteaba, entre otras cuestiones, la posible infracción del artículo 6 CEDH por la imposición a un contribuyente de un recargo del 10%, se consideró que, dado el importe del mismo, además de tratarse de un recargo que no tenía en cuenta elemento subjetivo alguno (no se aplicaba necesariamente en los casos de dolo o negligencia) y, finalmente, no era sustituible por pena de prisión, no nos encontrábamos ante una acusación penal. A la vista de este pronunciamiento, no podemos compartir la duda planteada por JULIENNE, F (*La Convention européenne des Droits de l'Homme et le contentieux fiscal: étude à l'exemple du droit français*, Revue trimestrielle des droits de l'homme, nº 68, 2006), quien se preguntaba si los intereses de demora podrían ser asimilados a las sanciones tributarias y, por lo tanto, quedar amparadas por el artículo 6 CEDH. En nuestra opinión, teniendo en cuenta el importe de los intereses de demora exigibles en nuestro ordenamiento, la cuantía exigible por tal concepto no puede recibir la calificación de “sanción penal” a los efectos del artículo 6 CEDH.

3) No se consideró, por el contrario, que se hubiese vulnerado el derecho a la presunción de inocencia.

1.3 Las garantías contenidas en el artículo 6 CEDH.

Los párrafos 2 y 3 del artículo 6 CEDH introducen los siguientes derechos para personas acusadas de infracciones de carácter penal:

- Derecho a la presunción de inocencia.
- Derecho a ser informado, en un plazo breve y en un idioma que conozca, de la naturaleza y de la causa de la acusación formulada contra él⁶⁵.
- Derecho a disponer de tiempo suficiente para preparar su defensa.
- Derecho a defenderse él mismo, o a través de un tercero o de un abogado de oficio.
- Derecho a interrogar a los testigos que declaren en su contra y a obtener la citación de los testigos que declaren a su favor.
- Derecho a ser asistido de un intérprete⁶⁶.

A tales derechos hay que añadir los contenidos en el primer párrafo del mismo precepto, aplicables tanto a cuestiones de carácter civil como a acusaciones de índole penal:

- Derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente.
- Derecho a un juicio sin dilaciones.
- Derecho a un Tribunal independiente e imparcial.

Una vez establecido que el asunto sometido al Tribunal versa sobre la determinación de un derecho u obligación de carácter civil (con las importantes limitaciones que, al efecto, impone el Tribunal en materia fiscal) o sobre una acusación en materia penal, deberá examinarse, antes de entrar en el fondo del asunto, si alguno de

⁶⁵ Cfr. Directiva 2012/13/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de mayo de 2012, relativa al derecho a la información en los procesos penales (DOCE L 142/1, de 1 de junio de 2012).

⁶⁶ Cfr. Directiva 2010/64, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de octubre de 2010, relativa al derecho a interpretación y a traducción en los procesos penales.

los derechos que acabamos de listar puede haber sido violado y, en consecuencia, si procede admitir a trámite la demanda o si, por el contrario, la demanda se halla manifiestamente mal fundada y, por lo tanto, ha de declararse su inadmisibilidad (ex artículo 35.3 CEDH). A través de varios pronunciamientos efectuados por los órganos de control fijados en el Convenio, veremos la sensibilidad de éstos en orden a considerar que se ha puesto en peligro algunos de los derechos o libertades reconocidos por la citada norma en lo que respecta a contribuyentes en sus relaciones con la Administración tributaria.

1.3.1 El derecho a un juicio sin dilaciones: necesidad de examinar la complejidad del caso y la conducta de las partes (asuntos *K.H. contra Alemania*, *Kiryakov contra Ucrania* y *Wallnöfer contra Austria*).

En el asunto *K.H. contra Alemania*⁶⁷, un contribuyente acusado de evadir impuestos como consecuencia de haber declarado que su residencia fiscal se encontraba fuera de Alemania, alegó la existencia de dilaciones contrarias al artículo 6.1 CEDH en la investigación preliminar efectuada por la Oficina del Fiscal contra él. Frente a la oposición planteada por el Gobierno alemán sobre la improcedencia de someter a un plazo la investigación preliminar (ya que, en su opinión, la prohibición de dilaciones va únicamente referida al juicio, pero no a tales investigaciones previas), la Comisión entendió que la demanda no quedaba fuera del ámbito de aplicación del artículo 6, por lo que fue admitida a trámite. Si bien la investigación por fraude fiscal finalmente no finalizó en la celebración de juicio, quedando archivado el procedimiento (lo cual impidió que el TEDH se pronunciase sobre el fondo del asunto), en un Informe de 6 de abril de 1993 de la Comisión⁶⁸ se concluye que sí hubo infracción del derecho a un juicio sin dilaciones, basándose en las siguientes afirmaciones:

⁶⁷ *K.H. contra Alemania*, nº 16052/90, decisión de la Comisión de 9 de diciembre de 1991.

⁶⁸ Elaborado a los efectos del antiguo artículo 31 CEDH, que disponía: “1. Si no se ha podido llegar a una solución, la Comisión redactará un informe en el que hará constar los hechos y formulará un dictamen sobre si los hechos comprobados implican, por parte del Estado interesado, una violación de las obligaciones que le incumben a tenor del Convenio. Podrán ser incluidas en dicho informe las opiniones de todos los miembros de la Comisión sobre este punto.

2. El informe se transmitirá al Comité de Ministros; igualmente se comunicará a los Estados interesados, quienes no tendrán facultad para publicarlo.

3. Al transmitir el informe al Comité de Ministros, la Comisión podrá formular las propuestas que considere apropiadas.”

- En los asuntos penales el plazo comienza a computarse tan pronto como la persona afectada es acusada, lo cual puede ocurrir antes de que el caso llegue a un Tribunal (por ejemplo, con ocasión de la detención o cuando la investigación preliminar comienza).
- Para conceder una protección práctica y efectiva, el derecho a un juicio en un plazo razonable cubre el periodo inicial de investigación desde la acusación, con independencia de que finalmente se celebre juicio o no⁶⁹.

Coincidimos en este punto con la opinión mayoritaria del Informe: en los casos en los que se pase el tanto de culpa al Ministerio Fiscal por considerarse que hay indicios de delito fiscal⁷⁰, si finalmente se considera que no ha habido delito las actuaciones volverán a la Administración tributaria, la cual podrá iniciar el correspondiente expediente sancionador. El acceso al Tribunal por parte del contribuyente para impugnar esa eventual sanción administrativa se habrá visto retrasado durante todo el tiempo que haya tardado el Ministerio Fiscal en tomar su decisión, por lo que no es irrelevante en absoluto que su investigación se dilate, injustificadamente, durante un prolongado periodo de tiempo, con independencia de que finalmente se le juzgue por delito fiscal o simplemente se le sancione por la comisión de una infracción tributaria⁷¹.

⁶⁹ Sin embargo, este extremo no contó con el apoyo de todos los miembros de la Sala que elaboró el Informe, que consideraban necesario finalizar la investigación previa en un juicio a fin de que la protección del artículo 6 pudiera desplegar sus efectos.

⁷⁰ Artículo 180.1 LGT: “Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes”.

⁷¹ En nuestro ordenamiento podemos considerar que no existe, con carácter general, vulneración del artículo 6 CEDH por dilaciones indebidas en los procedimientos tributarios, y ello pese al retraso que, en la actualidad, acumulan los órganos económico-administrativos, dado que la propia normativa permite, transcurrido un determinado periodo de tiempo, dar por desestimado el recurso o la reclamación a fin de acudir a la siguiente instancia (en su caso, además, con posibilidad de beneficiarse de la exención de las tasas judiciales prevista para los recursos contra las desestimaciones por silencio administrativo). Por lo tanto, en la mayoría de los supuestos será el obligado tributario quien decida si espera la resolución del correspondiente órgano económico-administrativo o si pasa a la siguiente instancia a partir de que su

Con posterioridad a este pronunciamiento, el TEDH ha vuelto a pronunciarse sobre las dilaciones indebidas en los procedimientos de naturaleza penal, afirmando que, en todo caso, para determinar si ha existido o no un retraso que merezca la calificación de “indebido”, habrá que atender a las circunstancias concretas de cada asunto y, en particular, centrarse en los siguientes extremos:

- La complejidad del caso.
- La conducta del interesado.
- La conducta de la Administración.

Así, en *Kiryakov contra Ucrania*⁷², en un asunto en el que se imputaban cargos, entre otros, de evasión fiscal, y que se demoró durante cinco años y cinco meses, con un continuo peregrinaje de las actuaciones entre los tribunales y el órgano encargado de la instrucción, se consideró que no se había respetado el derecho al juicio sin dilaciones. En particular, afirmó que la reiterada remisión de las actuaciones para completar la instrucción y el fracaso en la preparación del caso para ser llevado a juicio podía ser indicativo de una deficiencia grave en el funcionamiento de la maquinaria de la justicia penal⁷³.

En el ya citado caso *Janosevic contra Suecia*⁷⁴ se reconoció la complejidad del asunto llevado ante los Tribunales. No obstante, se declaró la vulneración del derecho al juicio sin dilaciones por cuanto que el único órgano jurisdiccional que conoció del asunto falló tras casi 6 años después de que la Administración tributaria adoptara el

reclamación en vía administrativa se pueda considerar desestimada. Es más, pese a que en teoría existen hasta tres “instancias” previas a la vía jurisdiccional (reposición, económico-administrativo en primera instancia y, en su caso, recurso de alzada ante el TEAC), la norma permite que el contribuyente únicamente acuda a una de ellas: la reposición es voluntaria, y cuando la cuantía del asunto permite acudir en alzada al TEAC, el recurrente puede “saltarse” la primera instancia y acudir directamente al órgano central. Sobre la vía económico-administrativa como obstáculo para acceder a la jurisdicción, no obstante puede consultar GARCÍA BERRO, F. “Derechos y garantías constitucionales en los procedimientos tributarios. Situación actual y perspectivas de evolución” en VV.AA., *Derecho financiero constitucional: estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*. Civitas, Madrid. 2001, pág. 295.

⁷² *Kiryakov c. Ucrania*, nº 26124/03, §63, 12 de enero de 2012.

⁷³ Añadiendo en el caso *E.M.B. c. Rumania*, nº 4488/03, de 13 de noviembre de 2012, que tales remisiones se encontraban motivadas por como consecuencia de errores del Ministerio Fiscal o de Tribunales inferiores, errores que, lógicamente, eran imputables a las autoridades y no al acusado.

⁷⁴ V. Supra Epígrafe 1.2 de la presente parte.

correspondiente acuerdo, y sin que el contribuyente tuviera influencia alguna en tal retraso. Interesa resaltar de este asunto que, en el cómputo de esos 6 años, se incluyen 3 durante los cuales se encontraba pendiente de resolución en vía administrativa⁷⁵.

Por su parte, en *Wallnöfer contra Austria*⁷⁶, consideró vulnerado el derecho a un juicio sin dilaciones ante el retraso de casi 4 años en dictar la acusación por parte del Ministerio Fiscal, sin que quedase acreditado que, en ese periodo de tiempo, se realizase actividad investigadora alguna, y sin que el obligado tributario tuviese oportunidad de acelerar el procedimiento. Adicionalmente, la fase de juicio tuvo también sus propias dilaciones y periodos de inactividad. Según el Tribunal de Estrasburgo, las anteriores dilaciones no vinieron provocadas por el interesado

1.3.2 El derecho a un Tribunal independiente e imparcial y la falta de necesidad de su aplicación en vía administrativa (asunto *S. contra Austria*).

El TEDH ha establecido dos criterios en orden a determinar la imparcialidad de un órgano jurisdiccional: por un lado, un criterio subjetivo, según el cual habrá que examinar las convicciones personales y el comportamiento del juez; y, por otro lado, un criterio objetivo, en el que habrá que examinar si el tribunal y, en particular, sus componentes, ofrece garantías suficientes para excluir cualquier duda sobre su imparcialidad⁷⁷.

Por cuanto hace al criterio subjetivo, el Tribunal ha declarado la presunción de imparcialidad de los órganos jurisdiccionales, salvo prueba en contrario (por ejemplo, por haber mostrado hostilidad o animadversión por motivos personales con alguna de las partes).

Respecto al criterio objetivo, el Tribunal se centra en comprobar la existencia de hechos comprobables que puedan plantear dudas sobre la imparcialidad del órgano jurisdiccional, siendo decisivo, pues, más allá del punto de vista de la persona en

⁷⁵ Es habitual, en determinados órganos económico-administrativos, alcanzar e, incluso, exceder, ese periodo de 3 años.

⁷⁶ *Wallnöfer c. Austria*, nº 64346/09, §23, 11 de junio de 2015.

⁷⁷ *Morice c. Francia*, nº 29369/10, §73, 23 de abril de 2015.

cuestión, si el temor a la imparcialidad de dicho órgano puede considerarse justificado objetivamente. Los vínculos jerárquicos o de otro tipo entre el juez y las partes deben ser examinados para decidir si existe riesgo de imparcialidad.

En cuanto a la independencia, los elementos que han de ser tenidos en cuenta son, fundamentalmente, el procedimiento de nombramiento de sus miembros, la duración de su mandato, la existencia de garantías contra presiones externas y la cuestión de si el organismo tiene apariencia de independencia⁷⁸.

En materia tributaria, son pocos los asuntos llevados al conocimiento del TEDH por supuesta vulneración del derecho a un Tribunal independiente e imparcial. Podemos citar al respecto el caso *S. contra Austria*⁷⁹, en el que un contribuyente fue objeto de embargo de unas joyas por parte de la Administración tributaria, joyas que había empeñado ante una entidad financiera. Esta última entidad acudió a Estrasburgo alegando, entre otros motivos, la ausencia de un Tribunal independiente e imparcial. Si bien se aceptó la existencia de un derecho de carácter civil en este asunto (ya que, a diferencia del contribuyente al que habían embargado las joyas, la entidad financiera no estaba incurso en ningún procedimiento tributario), e incluso aceptando que, en el presente caso, los órganos que conocieron el asunto en primer lugar carecían de la independencia e imparcialidad requerida por el artículo 6 (a saber, la Oficina de Aduanas y la Dirección Regional de Finanzas, en ambos casos de la ciudad de Salzburgo) y que el Tribunal Constitucional (que también tuvo que conocer de este asunto) no tenía competencias plenas, toda vez que únicamente examina los asuntos desde un punto de vista constitucional, se concluyó que no se había producido infracción alguna del artículo 6 alegado por la entidad demandante (declarándose la demanda inadmisibile) toda vez que el Tribunal Administrativo, que no se encontraba vinculado por las decisiones previas, examinó cuidadosamente los argumentos esgrimidos por dicha entidad, considerándose que la intervención del citado órgano cumplió con las exigencias del artículo 6 CEDH. En todo caso, se afirma que esta norma no exige la existencia de un tribunal independiente e imparcial en todas y cada

⁷⁸ *Maktouf y Damjanović c. Bosnia y Herzegovina*, [GC] n° 2312/08 y las resoluciones que cita. Se afirma, adicionalmente, que “*la imposibilidad de remoción de los jueces durante su mandato por parte del poder ejecutivo es considerada generalmente como el corolario de su independencia y, por tanto, se incluye entre las garantías del artículo 6.1*”.

⁷⁹ *S.c. Austria*, n° 18778/91, decisión de la Comisión de 1 de diciembre de 1993.

una de las fases del procedimiento para la determinación de los derechos y obligaciones de carácter civil, pudiendo un procedimiento administrativo preceder al conocimiento del caso por parte de un Tribunal que sí reúna los requerimientos del artículo 6.1 CEDH.

Tendremos ocasión de volver en otro punto del presente trabajo sobre este extremo, al referirnos a los órganos económico-administrativos y su posible imparcialidad e independencia. De este pronunciamiento obtenemos, en todo caso, que la obligatoriedad de acudir en vía económico-administrativa con carácter previo a la interposición del recurso contencioso-administrativo no vulnera el derecho a un Tribunal independiente e imparcial, toda vez que, como hemos comprobado, tales requisitos no se exigen en todas las fases del procedimiento, siendo suficiente con que, tras agotar la vía administrativa, se tenga acceso a un Tribunal con plena jurisdicción que reúna los requerimientos del artículo 6.1 CEDH.

1.3.3 El derecho a que la causa sea oída equitativa y públicamente: relatividad e incluso, a veces, incompatibilidad del mismo con el derecho a un juicio sin dilaciones (asunto *Jussila contra Finlandia*)

En el caso *Jussila contra Finlandia*⁸⁰, donde se sometía a la consideración del TEDH un recargo del 10% impuesto por la Administración tributaria finlandesa, el demandante fundamentaba la violación del derecho a la audiencia pública tras serle ésta negada por parte del tribunal competente (pretendiéndose por aquél interrogar en dicha vista a los técnicos de la Administración que le habían girado unas liquidaciones e impuesto unos recargos, así como a interrogar a sus propios peritos en la materia). Tras aceptar la naturaleza penal de dicho recargo⁸¹, se efectuaron las siguientes afirmaciones por parte del Tribunal de Estrasburgo:

- La audiencia pública constituye un principio fundamental contenido en el artículo 6.1 CEDH, el cual es especialmente importante en los asuntos penales.

⁸⁰ *Jussila contra Finlandia* [GC], nº 73053/01.

⁸¹ Otorgando para ello un mayor peso al segundo de los “criterios Engel”, esto es, la naturaleza de la ofensa y, en particular, al hecho de que su finalidad no era compensar económicamente al Estado, sino sancionar y prevenir futuros incumplimientos.

- Sin embargo, la obligación de tener una audiencia no es absoluta: en determinados casos puede no exigirse la misma, especialmente cuando los tribunales puedan resolver los asuntos sobre la base de las alegaciones y demás material escrito aportado a las actuaciones.

- Es más: razones de economía procesal y eficiencia pueden aconsejar que se suprima la audiencia pública, toda vez que su aplicación de manera sistemática puede suponer “un obstáculo a la diligencia requerida en asuntos de seguridad social y, en última instancia, impedir el cumplimiento del derecho a un juicio sin dilaciones”, igualmente contenido en el artículo 6.1 CEDH.

- En fin, concluye el Tribunal afirmando que el demandante sí tuvo la oportunidad de solicitar la audiencia pública, la cual sin embargo le fue negada, motivadamente, por parte del Tribunal competente. Siendo así, finaliza negando que se haya vulnerado el artículo 6.1 CEDH en el particular relativo al derecho a la audiencia pública⁸².

1.3.4 El derecho a la presunción de inocencia y la sucesión mortis causa de sanciones tributarias (asunto *A.P., M.P. y T.P. contra Suiza*).

Según ha puesto de manifiesto el TEDH⁸³, el derecho a la presunción de inocencia presenta dos dimensiones:

En primer lugar, se manifiesta como garantía procesal en el contexto de un proceso penal. En este ámbito, su aplicación supone límites y exigencias en cuanto a la carga de la prueba, presunciones legales o derecho a no declarar contra uno mismo, entre otros aspectos.

⁸² Criterio que ha reiterado posteriormente, en su sentencia dictada en el caso *Vilho Eskelinen y otros contra Finlandia*, nº 63235/00. Conforme al razonamiento del Tribunal, podemos considerar que nuestro procedimiento contencioso-administrativo, particularmente cuando se acude a él contra los actos de imposición de sanciones tributarias, es respetuoso con el derecho que estamos comentando, toda vez que la norma reguladora de dicha jurisdicción (Ley 29/1998, de 13 de julio), faculta en su artículo 62 a las partes para pedir vista, la cual se celebrará si la piden ambas partes o si, al menos, la pide la parte recurrente, así como en los casos en que, habiéndose practicado prueba, lo solicite al menos una de las partes).

⁸³ Asunto *Allen c. Reino Unido* [GC], nº 25414/09, 12 de julio de 2013.

En segundo lugar, se presenta como una garantía para que, aquellas personas que han sido absueltas de la acusación dirigida contra ellas, no sean tratadas como culpables, buscando así el respeto a las decisiones absolutorias o de sobreseimiento en el ámbito penal. De no respetarse este extremo, indica el Tribunal, también se podría producir una injerencia en el derecho al honor y a la reputación de la persona protegido por el artículo 8 CEDH.

En materia tributaria, el derecho a la presunción de inocencia contenido en el párrafo segundo del artículo 6 CEDH fue alegado en el asunto *A.P., M.P. y T.P. contra Suiza*⁸⁴. Los demandantes, herederos del Sr. P., vieron cómo, una vez fallecido éste, la Administración tributaria inició actuaciones de comprobación de sus actividades y rentas, resultando que había ocultado parte de sus ingresos, por lo que había tributado en consecuencia menos de la que le correspondía. Junto a la regularización correspondiente, se impuso una sanción por la comisión de una infracción tributaria. En un primer momento, dicha sanción tuvo como destinatarios a los herederos del causante, a los que se consideró responsables de la infracción, si bien tal sanción fue (con buen criterio, a nuestro juicio) anulada posteriormente por una instancia superior. Retomadas las actuaciones por el órgano correspondiente, se impuso una sanción, esta vez al fallecido contribuyente, pero reclamada, claro está, a sus causantes. En definitiva, nos encontramos con un supuesto de responsabilidad en la deuda tributaria *mortis causa* por una sanción impuesta con posterioridad al fallecimiento del supuesto infractor. La demanda planteada por los herederos del Sr. P. fue admitida a trámite, al afectar a cuestiones de hecho y de derecho de tal importancia y complejidad que merecían ser analizadas tras un examen del fondo del asunto, tras el cual se concluyó que, efectivamente, había existido una violación del segundo párrafo del artículo 6 CEDH: “... en opinión del Tribunal, tal regla [la responsabilidad penal no sobrevive a la persona que ha cometido el delito] también es exigida por la presunción de inocencia contenida en el artículo 6.2 del Convenio. Heredar la culpa del fallecido no es compatible con los estándares de la justicia penal en una sociedad gobernada por el Derecho”⁸⁵.

⁸⁴ asunto *A.P., M.P. y T.P. contra Suiza*, nº 19958/92, 29 de agosto de 1997.

⁸⁵ Sin embargo, en el caso de la Herencia de Nitschke contra Suecia, (demanda 6301/05), se llegó a diferente conclusión. En dicho caso se llevó al conocimiento del Tribunal la demanda formulada por los

1.3.5 El derecho a no autoincriminarse. Evolución de la jurisprudencia del Tribunal (asuntos *Funke contra Francia*, *Saunders contra Reino Unido* y *J.B. contra Suiza*).

Pero, sin duda, es el derecho a no declarar contra uno mismo el que más relevancia puede plantear desde el punto de vista del artículo 6 CEDH y, desde luego, el que más literatura ha generado: desde el momento en que la Administración tributaria necesita la colaboración del contribuyente para determinar correctamente el importe de la deuda tributaria o, al menos, para comprobar si lo declarado por el contribuyente se ajusta a su verdadera capacidad económica, pudiendo forzar dicha “colaboración” mediante la imposición de sanciones para los casos de incumplimiento, surge la interrogante de hasta dónde puede llegar con la información entregada por el contribuyente. ¿Únicamente podrá ser empleada para, en su caso, determinar el importe de la deuda tributaria? ¿O puede ser usada igualmente para la imposición de sanciones en los casos en los que se considere que ha existido infracción por parte del contribuyente?

herederos de un contribuyente al que se le habían impuesto unos recargos por parte de la Administración tributaria como consecuencia de la regularización a la que fue sometido. Dicho persona (Nitschke), recurrió a los Tribunales pero, antes de que éstos se pronunciasen, falleció, sucediéndole procesalmente los herederos. La diferencia de criterio en este caso, respecto al que hemos citado, se motivó en los siguientes argumentos: por un lado, en el hecho de que, de conformidad con la legislación sueca, los herederos no responden personalmente de las deudas del finado (responsabilidad que sí recae en la herencia yacente); por otro lado, en que los recargos se impusieron al obligado tributario en vida del mismo, y no a los herederos, los cuales además gozaron de la posibilidad de impugnarlos en vía judicial en orden a obtener su reembolso. En nuestro ordenamiento, recordemos que la Ley General Tributaria, en su artículo 39.1, afirma categóricamente que “*en ningún caso se transmitirán las sanciones*” en los supuestos de sucesión *mortis causa*. En nuestro ordenamiento, se llegó a afirmar la vulneración del derecho a la presunción de inocencia por la normativa existente antes de la vigente Ley General Tributaria, en particular por la posibilidad, mencionada expresamente por el Real Decreto 1930/1998, de que las sanciones, si bien suspendidas en su ejecución hasta que adquiriesen firmeza, podían devengar intereses de demora. Si bien dicha situación ha cambiado con la norma actual (excluyendo el artículo 212 LGT el devengo de intereses de demora durante el tiempo de suspensión de las sanciones tributarias derivada de la interposición de recursos en vía administrativa contra las mismas), el TEDH parece no tener tan claro que ese supuesto constituya una vulneración del derecho a la presunción de inocencia (que vendría puesto de manifiesto por el hecho de permitir que una sanción, no firme, sea ejecutiva y devengue intereses con carácter previo a que un tribunal independiente se pronuncie sobre la misma. En el asunto *Vastberga Taxi Aktiebolag y Vulic c. Suecia*, nº 36985/97, se concluyó que la inmediata ejecución de unos recargos, respecto de los cuales se había afirmado previamente su carácter penal, no suponía vulneración del artículo 6.2 CEDH.

Como ha declarado el Tribunal en reiteradas ocasiones, el derecho a no declarar contra uno mismo, aunque no expresamente mencionado en ninguno de los apartados del artículo 6 CEDH, se encuentra en el corazón mismo de la noción de procedimiento justo o equitativo. En virtud del mismo, la acusación en un caso penal debe probar la culpabilidad del acusado sin acudir a medios coercitivos contrarios a la voluntad de éste. Podemos resumir la postura del TEDH sobre este particular mediante cita de los siguientes casos:

- Caso *Funke contra Francia*, nº 10828/84⁸⁶: según la normativa aduanera francesa, los ciudadanos deben aportar obligatoriamente, y bajo apercibimiento de sanción, la documentación requerida por los agentes de aduanas con rango de inspector. La falta de entrega de tal documentación se somete a determinadas sanciones. Con base en dicha normativa, al Sr. Funke, de nacionalidad alemana pero residente en Francia, le fue requerida determinada documentación sobre sus activos en el extranjero. Al no ser aportados, se le impusieron determinadas sanciones económicas. En contra tanto del criterio del gobierno francés como de la Comisión, que no veían vulneración alguna del derecho a no declarar contra uno mismo, el Tribunal entendió que sí se había violado la garantía contenida en el artículo 6.1 CEDH dado que la sanción al Sr. Funke se había producido para obtener documentos que se creía que existían, pero sin tener completa seguridad y, especialmente, por cuanto que, al no querer o no poder obtener tales documentos por otras vías, obligaron al recurrente a aportar las pruebas de la infracción que supuestamente había cometido.
- Caso *Saunders contra Reino Unido*, 19187/91⁸⁷: los hechos de los que trae causa este asunto se remontan al año 1986, en el cual la empresa británica Guinness, en su batalla con la cadena de supermercados Argyll por adquirir la compañía *Distillers*, fabricante de whisky y ginebra, efectuó maquinaciones para elevar artificialmente el valor de sus acciones, recompensando económicamente a terceras personas o, incluso, ofreciéndoles asistencia financiera, para la adquisición de dichas acciones. Tras la operación, que resultó exitosa para Guinness, se iniciaron actuaciones inspectoras a fin de esclarecer las causas de la repentina subida de la cotización de

⁸⁶ Sentencia de 25 de febrero de 1993.

⁸⁷ Sentencia de 17 de diciembre de 1996.

dicha empresa y su posterior descenso. En el curso de dichas actuaciones inspectoras, el Sr. Saunders, directivo de Guinness, efectuó determinadas declaraciones que, posteriormente, fueron empleadas en su contra en los procedimientos penales que se incoaron. Si bien este expediente no es específico del ámbito tributario, sus conclusiones pueden ser aplicables a éste, y sirven para delimitar más correctamente el alcance del derecho a no declarar contra uno mismo: el Tribunal, tras recordar que tal derecho se encuentra relacionado con la voluntad de cualquier acusado de permanecer en silencio y que, por lo tanto, no se extiende a la obtención de pruebas que pueden ser obtenidas mediante compulsión pero cuya existencia resulta independiente de la voluntad del acusado (por ejemplo, pruebas de sangre u orina, o la obtención de documentos previa autorización judicial), rechaza la tesis del Gobierno al afirmar que el interés público no puede ser invocado para justificar el uso de declaraciones obtenidas bajo compulsión en investigaciones no judiciales en el seno de procedimientos judiciales. A mayor abundamiento, se rechaza igualmente el uso de tales declaraciones incluso aunque hayan sido efectuadas con carácter previo a que se formule la acusación⁸⁸. Años más tarde, en su sentencia de 19 de diciembre de 2000, dictada en el caso *I.J.L. y otros contra el Reino Unido* (demandas 29522/95, 30056/96 y 30574/96), cuyos antecedentes son comunes a los señalados para el caso *Saunders*, insistió en esta línea, afirmando además que la determinación de si la información obtenida mediante métodos coactivos supone una violación del derecho a no declarar contra uno mismo debe efectuarse en función del uso que se haga de dicha información.

- Caso *J.B. contra Suiza*, nº 31827/96⁸⁹: en el año 1987 se desarrollaron actuaciones inspectoras en el seno de las cuales se requirió al demandante que aportase determinada documentación que acreditase la fuente de la que procedían determinadas cantidades invertidas por éste. Ante la falta de atención de dicho requerimiento, hasta tres multas fueron impuestas. La primera de ellas fue abonada sin problema, mas las posteriores se impugnaron, rechazándose por parte del

⁸⁸ La sentencia viene acompañada de varios votos concurrentes. En uno de ellos, formulado por el Juez Walsh, se examinan los antecedentes históricos del derecho a no declarar contra uno mismo, afirmándose posteriormente que, en su opinión, el privilegio de la no auto-incriminación no debe limitarse a las respuestas que soporten por sí mismas una condena, sino que debe extenderse a todas las respuestas que proporcionen un enlace en la cadena de pruebas necesaria para procesar una condena.

⁸⁹ Sentencia de 3 de mayo de 2001.

Tribunal Federal la aplicación del artículo 6.1 CEDH en el hecho de que, a diferencia de lo establecido en el anteriormente citado caso *Funke contra Francia*, donde la Administración reclamaba documentos cuya existencia no podía asegurar, en este caso la Administración sí sabía con certeza de la existencia de los fondos dispuestos por el obligado tributario, dirigiéndose su actividad a averiguar si, en el momento de su obtención, tales fondos fueron debidamente sometidos a gravamen. A juicio del Tribunal, lo que se debe decidir no es la justicia del procedimiento en sí, sino si las sanciones impuestas al contribuyente por no suministrar la información requerida se ajustan a las exigencias del Convenio. De ello se deduce que no es objeto de análisis el hecho de que un Estado pueda obligar a un contribuyente a aportar información únicamente para la correcta liquidación del tributo. Centrándose en el objeto de su estudio, reitera que el derecho a no auto-inculparse implica que las autoridades deben probar su caso sin acudir a medios de prueba obtenidos de forma coercitiva y en contra de la voluntad de la persona. El Tribunal rechaza, en fin, los argumentos del Gobierno con base en los siguientes razonamientos:

- i. Por cuanto hace al hecho de que el objetivo de la investigación era liquidar las rentas del obligado tributario en caso de que no se hubiesen sometido debidamente a gravamen en el momento de su obtención, el Tribunal considera que el demandante no podía excluir que, si de la información requerida se desprendía que había obtenido renta no declarada, se le habría impuesto una sanción. Por lo tanto, se continúa delimitando, ampliándolo, el alcance del derecho a no declarar contra uno mismo, en el sentido de considerarlo aplicable incluso en procedimientos cuya finalidad no es imponer sanciones (como puede ocurrir con un procedimiento de comprobación, dirigido a practicar las liquidaciones tributarias que correspondan), siempre que exista la posibilidad de que, a resultas de ese procedimiento principal, y con base en la información suministrada por el interesado, puedan imponerse sanciones.
- ii. En segundo lugar, respecto al hecho de que, en este caso, y a diferencia de lo que ocurría en el caso *Funke*, el contribuyente no fue obligado a declarar contra sí mismo, toda vez que la Administración era plenamente consciente de la información en cuestión y que el propio demandante había admitido las

cantidades objeto de comprobación, el Tribunal da más peso a la insistencia con la que las autoridades fiscales trataron de obtener la información requerida, efectuando hasta ocho requerimientos distintos en cuatro años e imponiendo cuatro multas disciplinarias.

En resumen, tras las sentencias señaladas, podemos afirmar respecto del derecho a no auto-incriminarse, que:

- Dicho derecho se encuentra implícitamente recogido en el artículo 6 CEDH, gozando con ello de la protección conferida por el Convenio.

- Con base en dicho derecho, la persona titular del mismo puede negarse no sólo a declarar, sino igualmente a aportar, en contra de su voluntad, medios de prueba que sirvan para imponerle una sanción.

- Lo que se prohíbe es exigir la aportación de documentos o, en general, información en contra de la voluntad de la persona; no obstante, ésta sí viene obligada a soportar la actividad probatoria efectuada por la Administración (de igual modo que un conductor se encuentra obligado a realizar la prueba de alcoholemia, un contribuyente debe soportar la entrada en su domicilio de las autoridades fiscales que, en dicha entrada, pueden obtener documentos de los que se derive la culpabilidad del contribuyente; claro está, siempre que dicha entrada domiciliaria se efectúe respetando las exigencias que más adelante veremos; igualmente, deberá soportar la obtención de documentos a través de requerimientos efectuados a terceros).

- El alcance del derecho a no declarar contra uno mismo no se limita al ámbito del procedimiento sancionador, sino que abarca igualmente cualquier otro procedimiento (como, por ejemplo, un procedimiento de comprobación abreviada) que pueda derivar, posteriormente, en la imposición de sanciones.

Hasta aquí, los pronunciamientos más relevantes emanados del TEDH en la materia. Pero, ¿cuál ha sido la posición de nuestros tribunales nacionales al respecto? ¿Se concibe el derecho a no declarar contra uno mismo en idénticos términos a los que acabamos de exponer? Esta cuestión nos obliga a remontarnos al año 1990, en que el Tribunal Constitucional, resolviendo determinados recursos y cuestiones de inconstitucionalidad formulados contra la anterior Ley General Tributaria, en su

redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, dictó su sentencia nº 76/1990, de 26 de abril. Uno de los puntos examinados en dicha resolución versaba sobre la adecuación a la Constitución del artículo 83.3.f) de la entonces vigente Ley General Tributaria, la cual preveía sanciones ante “*la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición*”. Se consideraba, por parte de uno de los órganos que planteaban la cuestión, que el conflicto entre el derecho a no declarar contra uno mismo y el deber de contribuir establecido en el artículo 31 CE debía resolverse a favor del primero. Sin embargo, a juicio del TC:

“... no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con la relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el art. 31.1 CE consagra, lo que impediría una discriminación equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido.

Pero, además de lo que hasta ahora se ha dicho, y como recuerda el Abogado del Estado, la Sala parte en su razonamiento de una equívoca comprensión de lo que supone la aportación de documentos contables en el art. 83,3 f) LGT. Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente, situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la «declaración» comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los arts. 17,3 y 24,2 CE. Del mismo modo que el deber del ciudadano de tolerar que se le someta a una especial modalidad de pericia técnica (verbi gratia el llamado control de alcoholemia) no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y al de no declararse culpable (SS 103/1985, 145/1987, 22/1988, entre otras muchas), cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad. Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y

conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo como es, en este caso, el de gestión tributaria. Desde esta perspectiva, tiene razón el Abogado del Estado cuando resalta que el citado art. 83,3 f) no es, en realidad, más que una garantía del cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos que se enuncian en el art. 34,2 de la propia LGT: llevar y conservar los libros de contabilidad, registro y demás documentos que en cada caso se establezca, facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible. Y a esta conclusión no cabría oponer como un obstáculo insalvable el tenor del art. 83,3 f) LGT, pues el sustantivo «pruebas» no es utilizado por dicho precepto en un sentido estricto o tecnicojurídico, sino más bien como concepto equivalente, redundante y sinónimo de la expresión «documentos contables» que la propia norma emplea.»

El anterior razonamiento del TC, emitido con carácter previo a las sentencias dictadas en los citados casos *Saunders* y *J.B.*, resulta contrario a la interpretación que, del derecho a no declarar contra uno mismo, ha realizado el TEDH a partir de esos pronunciamientos. En efecto, y como exponíamos anteriormente, el artículo 6 CEDH ampara no solo el derecho a no declarar sino, igualmente, el derecho a no aportar, en contra de su voluntad, medios de pruebas que puedan servir de fundamento a la imposición de una sanción. Para el TC, no obstante, prevalece el deber de contribuir de todo contribuyente, interpretándose se forma estricta el derecho a no declarar contra uno mismo, que no incluiría, según esta resolución, la aportación o exhibición de documentos contables.

Ya en posteriores sentencias parece admitirse implícitamente el hecho de que la aportación de documentos bajo coacción cae de lleno en el artículo 6 CEDH. Así, en su sentencia 18/2005, de 1 de febrero, o en su sentencia 68/2006, de 13 de marzo, se examina el alcance de esta garantía respecto de documentos aportados por obligados tributarios objeto de inspección. Pese a ello, se rechaza la vulneración del artículo 24 CE, bien porque el contribuyente no indica concretamente las admoniciones, requerimientos o advertencias que le dirigió la Inspección, ni cuáles fueron los documentos que, como consecuencia de ello, aportó ni, finalmente, en qué medida tales documentos sustentaron su condena; bien por haberse dirigido las actuaciones

inspectoras contra una sociedad, la cual es la que, a través de sus representantes, aporta la documentación requerida por la Administración, sirviendo posteriormente tales documentos para sancionar a tales representantes, quienes no verán vulnerado su derecho a no autoincriminarse en opinión del TC⁹⁰.

Finalmente, en su sentencia 54/2015, de 16 de marzo, vuelve a analizar el derecho a no declarar contra uno mismo dentro del ámbito tributario si bien con un alcance diferente al que hemos visto hasta ahora, a fin de limitar los efectos de las declaraciones efectuadas por el contribuyente en el seno de un procedimiento inspector y no extender las mismas a otros procedimientos distintos. En la resolución en cuestión se analizaba el caso de una empresa que había sido objeto de comprobación e investigación por parte de la inspección de la Hacienda autonómica de Navarra. Dichas actuaciones se iniciaron mediante personación en las dependencias de la empresa, a las cuales se les concedió acceso por parte de los representantes de la entidad (que, no obstante, no fueron informados de su derecho a negarse a dicho acceso). Finalizadas las actuaciones, el resultado de las mismas se dividió en dos grupos: por un lado, determinadas actas que fueron firmadas en disconformidad, alegándose la nulidad de las pruebas obtenidas en el registro domiciliario por vulneración del artículo 18 CE; por otro lado, otras actas que fueron firmadas en conformidad (por cuanto que el importe objeto de regularización excedía de la cifra que el Código Penal fija como frontera entre la infracción tributaria y el delito fiscal, y con la finalidad de evitar, como así sucedió, una condena por este último concepto). Tras varias instancias de recurso, la vía jurisdiccional concluyó afirmando la nulidad de las pruebas obtenidas en el registro domiciliario de la entidad, pero confirmando las liquidaciones practicadas sobre la base de la conformidad prestada por los representantes de la empresa en las actas citadas. A juicio del TC, se había producido una vulneración del derecho a no autoincriminarse al extenderse la conformidad prestada en un procedimiento administrativo a otros procedimientos administrativos sancionadores distintos. Según razona el TC, “*la prueba declarada ilícita se convalida con base a un reconocimiento de hechos que se realiza en*

⁹⁰ Respecto de ambas resoluciones del TC, puede encontrarse una acertada crítica en GARCÍA BERRO, F. *Derecho a no incriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial*. Quince Fiscal, nº 19/2010. Desde luego, habrá que convenir con el citado autor que la entrega de documentos efectuada por los representantes de la sociedad sí se efectúa bajo coacción respecto de éstos, toda vez que las sanciones que pudieran imponerse a la entidad por la falta de atención del requerimiento pueden ser derivadas a sus representantes legales, conforme a lo dispuesto en los artículos 42 y 43 LGT.

otro expediente, en lo que aparece como una prueba derivada indirecta y que por ello no puede alcanzar el valor de confesión cuando, como en este caso, la recurrente había expresado su disconformidad en relación con los actos aquí impugnados precisamente con fundamento en la ilicitud de la actuación inspectora". Concluye la sentencia este punto afirmando que *"en definitiva, se ha vulnerado la garantía de no autoincriminación del art. 24.2 CE al extenderse la conformidad prestada en un procedimiento administrativo a otros procedimientos administrativos sancionadores distintos"*. Dos comentarios sobre este pronunciamiento:

- En primer lugar, estamos plenamente de acuerdo con el hecho de que se anulen unas sanciones tributarias impuestas sobre la base de unas declaraciones efectuadas por el contribuyente con relación a hechos distintos o, cuando menos, que afectan a tributos y a ejercicios diferentes. Prestar conformidad con la regularización efectuada, por ejemplo, por el concepto IVA 2003 – como así ocurrió en el caso resuelto por el TC – no significa necesariamente que se preste conformidad con la regularización del IVA 2004 (especialmente si, respecto de este segundo concepto y ejercicio, se firmó la regularización en disconformidad). Sin embargo, lo contrario no supone necesariamente una vulneración del derecho a no autoincriminarse. Éste tiene como fundamento que toda acusación contra una persona sea probada sin acudir a medios de prueba obtenidos de forma coactiva contra el acusado. Y, sin perjuicio de los hechos concretos del caso analizado en la sentencia 54/2015, con carácter general no puede afirmarse que la conformidad prestada por el contribuyente en un procedimiento concreto se haya prestado de forma coactiva, de tal forma que no pueda extender sus efectos, por dicho motivo, a otros procedimientos diferentes (en el caso objeto de análisis por el TC, de hecho, parece desprenderse que fueron motivos de oportunidad los que justificaron la conformidad respecto de determinadas actas, a fin de evitar una posible condena por delito fiscal; es discutible que en esas condiciones pueda afirmarse que hay coacción por parte de la inspección, entendiendo dicho término en el sentido estricto de imposición de sanción ante la falta de acuerdo por parte del contribuyente)⁹¹.

⁹¹ No obstante, la coacción como medio para obligar a otro a que haga o diga algo – y, por ello, conforme a la primera de las acepciones que ofrece el diccionario de la Real Academia, más genérica que la segunda, propia del ámbito jurídico – puede revestir muchas formas. En caso de que el actuante instase al obligado tributario a prestar conformidad con la regularización efectuada, so pena en caso contrario de remitir el tanto de culpa al Ministerio Fiscal por posible existencia de delito contra la Hacienda Pública, podríamos advertir la existencia de cierta coacción que, en nuestra opinión, sí invalidaría el

- En segundo lugar, en esta sentencia, pese a motivarse el amparo concedido en la vulneración del derecho a la no autoincriminación, no se examina la aportación de documentación por parte del contribuyente a requerimiento de la inspección y el valor probatorio de dichos documentos a efectos de imponer sanciones tributarias. Por ello, se mantienen las exigencias contenidas en anteriores resoluciones, en el sentido de tener que indicar con precisión los requerimientos recibidos, los documentos aportados por el obligado tributario como consecuencia de tales requerimientos, y el efecto que los mismos han tenido en la regularización final.

Para finalizar, debemos dedicar unas líneas a concretar qué debe entenderse por pruebas “que tienen una existencia independiente de la voluntad del acusado” (expresión usada en el caso *Saunders* para establecer la frontera entre documentos que pueden servir de fundamento a una sanción y documentos no aptos para tal finalidad por representar una vulneración de la prohibición de autoincriminación). El TEDH enumera determinados medios de prueba que se encontrarían incluidos dentro de ese grupo, tales como los documentos obtenidos en el curso de un registro domiciliario autorizado legalmente, así como las pruebas de aire, sangre u orina. Dichas pruebas podrían servir de base a una sanción, aunque su obtención suponga ejercer medidas coactivas sobre el acusado: se trata, en definitiva, del deber de soportar la prueba de cargo contra el acusado a través de medios que no exijan una manifestación de voluntad de éste (una persona no puede negarse a tener sangre, aire u orina, por lo que la obtención de muestras de los mismos no representa una declaración autoincriminatoria). ¿Deben entenderse incluidos en este grupo documentos del contribuyente – distintos de los obtenidos en el curso de una entrada domiciliaria autorizada legalmente o por el contribuyente – tales como facturas, libros de actas, escrituras públicas, contabilidad del empresario, extractos bancarios...?

A nuestro juicio, la respuesta habrá de ofrecerse caso por caso, analizando en qué medida la existencia del documento requerido al contribuyente depende de su voluntad. Así, por ejemplo, consideramos fuera de toda duda que una factura emitida por un empresario o profesional no puede tener una existencia independiente de la

consentimiento prestado. No obstante, en ese caso lo realmente complicado sería acreditar dicha coacción.

voluntad de éste: si el mismo no la emite, dicho documento no existirá⁹². Similar consideración puede efectuarse respecto de los libros que todo empresario o profesional se encuentra obligado a llevar: aunque dicha obligación se imponga por ley, será el destinatario de la norma quien decida cumplirla o no y, en todo caso, tales libros no son sino el medio a través del cual se manifiesta la voluntad del empresario o profesional, que decide si cumplimentar los mismos reflejando en ellos la realidad de sus operaciones u ofreciendo datos que difieran de ésta⁹³.

2. EL ARTÍCULO 7 CEDH Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD PENAL.

2.1 El principio de legalidad penal y la irretroactividad de la norma penal desfavorable (asunto *Veeber contra Estonia*).

El principio de legalidad penal se encuentra garantizado por el artículo 7 CEDH:

- 1. Nadie podrá ser condenado por una acción o una omisión que, en el momento en que haya sido cometida, no constituya una infracción según el derecho nacional o internacional. Igualmente no podrá ser impuesta una pena más grave que la aplicable en el momento en que la infracción haya sido cometida.*
- 2. El presente artículo no impedirá el juicio o la condena de una persona culpable de una acción o de una omisión que, en el momento de su comisión, constituía delito según los principios generales del derecho reconocido por las naciones civilizadas.*

El conocido principio según el cual “no hay pena sin ley” ha sido empleado en diversas ocasiones por parte de contribuyentes en sus reclamaciones ante el Tribunal de Estrasburgo, con resultados muy dispares.

⁹² Y ello con independencia de que legalmente se imponga la obligación de documentar mediante facturas determinadas operaciones: pese a ello, es el obligado tributario quien acepta cumplir con la exigencia legal y emitir la factura (o, por el contrario, desconocer la normativa vigente y emitir una factura con datos falsos, supuesto éste en el que con mayor intensidad dependerá la existencia del documento de la voluntad de la persona).

⁹³ Por ello, no podemos mostrar conformidad con el criterio mantenido por la Audiencia Provincial de Valencia, en la sentencia de su sección 5ª de fecha 6 de junio de 2008, que considera que no constituye declaración autoinculpatoria el material cuya existencia tiene carácter obligatorio "ex lege" (citando como ejemplo la contabilidad del empresario).

Así, en el asunto *X contra Alemania*⁹⁴, se negó la aplicación retroactiva de una norma sancionadora favorable al ciudadano, al no estar previsto ese efecto en el contenido del artículo 7 CEDH, a diferencia de lo que ocurre con el artículo 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos⁹⁵. Se centra la resolución dictada, que inadmite a trámite la demanda, en el dato de que los hechos enjuiciados, pese a no constituir delitos en el momento actual, sí revestían tal carácter cuando fueron cometidos⁹⁶.

En *Kafkaris contra Chipre*⁹⁷ se contiene un resumen de la postura del Tribunal sobre el artículo 7 CEDH. Se afirma, en este sentido, que no sólo impide extender el ámbito de aplicación de las normas penales a hechos que, previamente, no tenían la consideración de delitos, sino que también impide interpretar la norma penal de forma extensiva (por ejemplo, a través de la analogía). El término “ley” contenido en el artículo 7 CEDH implica la existencia de dos requisitos: accesibilidad y previsibilidad (requisitos que se han de cumplir tanto en la definición de la infracción como en la determinación de la pena).

Años después, en el asunto *Veeber contra Estonia*⁹⁸, se sometía a la consideración del Tribunal una sanción impuesta a una persona acusada de, entre otras infracciones, fraude fiscal continuado durante varios años, con la circunstancia de que, durante el periodo en el que se cometieron los hechos, se produjo una reforma legislativa que agravaba en determinados supuestos la sanción. En su resolución, el TEDH aclara el contenido del artículo 7 CEDH, afirmando que incluye:

- La aplicación retroactiva de la normal penal más desfavorable al reo.
- El principio de que solo la ley puede establecer infracciones y sanciones.
- El principio de que la ley penal no puede ser interpretada de forma extensiva en perjuicio del acusado.

⁹⁴ *X contra Alemania*, nº 7900/77, (dec.) 6 de marzo de 1978. La demanda la planteó una persona que ejerció funciones de censor jurado de cuentas sin poseer titulación suficiente para ello y a quien, en consecuencia, se le impuso una sanción administrativa.

⁹⁵ Cuyo párrafo 1º, *in fine*, dispone que “...si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”.

⁹⁶ “In the present case, some of the charges against the applicant are to a certain extent no longer criminal offences. Nevertheless, at the time that the offence was committed the action of the applicant constituted a crime according to national law within the meaning of Article 7...”

⁹⁷ *Kafkaris contra Chipre* [GC] nº 21906/04, ECHR 2008.

⁹⁸ *Veeber contra Estonia*, nº 45771/99, ECHR 2003.

De lo anterior, se desprende que las infracciones deben estar claramente definidas por la Ley, exigencia que se entiende cumplida cuando el individuo puede saber, de la redacción de la norma y, en su caso, con la ayuda de la interpretación de los tribunales, qué acciones y omisiones le convierten en responsable.

Entrando en el asunto objeto de análisis, la resolución repasa la evolución de la norma penal cuestionada, la cual añadía, en su versión más reciente, un requisito de intencionalidad que no existía previamente, y que permitía considerar responsable a una persona que, con anterioridad, no lo hubiese sido. Siendo así, el demandante no podía haber previsto que iba a enfrentarse a cargos penales por sus actos, lo cual constituía una vulneración del artículo 7 CEDH.

A nuestro juicio, y aceptándose la irretroactividad de la norma penal desfavorable, la postura del TEDH es manifiestamente mejorable en lo que respecta a la aplicabilidad de la norma penal más favorable. El hecho de que el artículo 7 CEDH no mencione expresamente esa circunstancia no es óbice⁹⁹, a nuestro entender, para cambiar la postura expresada por el Tribunal en el antes citado caso *X contra Alemania*, y ello por los siguientes motivos:

En primer lugar, el TEDH adopta, respecto del conjunto de artículos que integran el Convenio y sus protocolos adicionales, un criterio interpretativo amplio, lo cual le ha permitido considerar que, a modo de ejemplo, a los efectos del artículo 6 CEDH, los derechos a guardar silencio o a no declarar contra uno mismo se encuentran incluidos en dicho precepto, dado que “*son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el fondo de la noción de juicio justo que consagra el artículo 6.1 del Convenio*”¹⁰⁰. Mantener en esta ocasión un enfoque tan restrictivo, justificándolo en la literalidad de la norma aplicada, no tiene, creemos, una base sólida.

En segundo lugar, y como complemento de lo anterior, lo cierto es que la retroactividad de la norma penal más favorable se encuentra en la práctica totalidad de los ordenamientos internos de los países miembros del Consejo de Europa y puede, por

⁹⁹ Al igual que no menciona expresamente la prohibición de interpretación extensiva de las normas penales.

¹⁰⁰ Sentencia *JB contra Suiza*.

lo tanto, considerarse que descansa en el fondo del principio de legalidad penal contenido en el artículo 7 CEDH. A título de ejemplo, encontramos manifestaciones de cuanto decimos en los siguientes textos:

- En el artículo 29.4 de la Constitución de Portugal, según el cual *“nadie podrá sufrir pena o medida de seguridad privativa de libertad más grave que la que esté prevista en el momento de la conducta que la motivó o en el que los requisitos para la aplicación de tal medida se cumplieron, aplicándose retroactivamente las leyes penales de contenido más favorable al imputado”*¹⁰¹.

- En el artículo 2 del Código Penal de Alemania, según el cual *“(1) La pena principal y las consecuencias accesorias se determinaran de acuerdo con la ley que rija en el momento del hecho. (2) Si la sanción penal cambia durante la comisión del hecho, entonces se debe aplicar la ley que rige en el momento de la culminación del hecho. (3) Si la ley que rige en la culminación del hecho es cambiada antes de la decisión, entonces ha de aplicarse la ley más benigna”*¹⁰².

- En el artículo 112 del Código Penal francés: *“Sólo serán punibles los hechos constitutivos de infracción en la fecha en que fueron cometidos. Sólo podrán imponerse las penas legalmente aplicables en esa misma fecha. No obstante, las nuevas disposiciones se aplicarán a las infracciones cometidas antes de su entrada en vigor, que no hayan dado lugar a una condena dictada con efecto de cosa juzgada, cuando sean menos severas que las disposiciones anteriores”*¹⁰³.

¹⁰¹ “Ninguém pode sofrer pena ou medida de segurança mais graves do que as previstas no momento da correspondente conduta ou da verificação dos respectivos pressupostos, aplicando-se retroactivamente as leis penais de conteúdo mais favorável ao arguido”.

¹⁰² “1. Die Strafe und ihre Nebenfolgen bestimmen sich nach dem Gesetz, das zur Zeit der Tat gilt.
2. Wird die Strafdrohung während der Begehung der Tat geändert, so ist das Gesetz anzuwenden, das bei Beendigung der Tat gilt.
3. Wird das Gesetz, das bei Beendigung der Tat gilt, vor der Entscheidung geändert, so ist das mildeste Gesetz anzuwenden”.

¹⁰³ “Sont seuls punissables les faits constitutifs d'une infraction à la date à laquelle ils ont été commis. Peuvent seules être prononcées les peines légalement applicables à la même date. Toutefois, les dispositions nouvelles s'appliquent aux infractions commises avant leur entrée en vigueur et n'ayant pas donné lieu à une condamnation passée en force de chose jugée lorsqu'elles sont moins sévères que les dispositions anciennes”.

- En el artículo 2.2 del Código Penal de Suiza: “*El presente código se aplica también a los delitos y faltas anteriores a su entrada en vigor si el autor es llevado a juicio después de esa fecha y si el presente código le es más favorable que la ley en vigor en el momento de la infracción*”¹⁰⁴.

- En el artículo 2 del Código Penal italiano: “*Nadie puede ser sancionado por un hecho que, según una ley posterior, no constituye delito; y, si hubo condena, cesarán la ejecución y los efectos penales. Si la ley vigente en el momento de cometerse el delito y la posterior son diferentes, se aplica aquella cuyas disposiciones sean más favorables al reo, salvo que se haya dictado sentencia firme*”¹⁰⁵.

- En el Código Penal de Bélgica: “*Ningún delito puede ser castigado con penas que hayan sido establecidas por ley anterior a la comisión de la infracción. Si la pena establecida en el momento de la sentencia difiere de la vigente en el momento de la infracción, se aplicará la pena más leve*”¹⁰⁶.

Además de, por supuesto, nuestro Código Penal que, en su artículo 2 (y con un alcance más amplio incluso que otros ordenamientos) reconoce efecto retroactivo a “*aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena*”¹⁰⁷.

Pensamos, en definitiva, que el Tribunal de Estrasburgo debiera de modificar su interpretación del artículo 7, entendiendo incluida en dicha norma la retroactividad de las normas sancionadoras más favorables y, por ende, declarando la violación del Convenio en aquellos supuestos en los que la infracción cometida por un contribuyente

¹⁰⁴ “Le présent code est aussi applicable aux crimes et aux délits commis avant la date de son entrée en vigueur si l’auteur n’est mis en jugement qu’après cette date et si le présent code lui est plus favorable que la loi en vigueur au moment de l’infraction”.

¹⁰⁵ “Nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna, ne cessano l’esecuzione e gli effetti penali. Se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo, salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile”

¹⁰⁶ “Nulle infraction ne peut être punie de peines qui n’étaient pas portées par la loi avant que l’infraction fût commise. Si la peine établie au temps du jugement diffère de celle qui était portée au temps de l’infraction, la peine la moins forte sera appliquée”.

¹⁰⁷ Pese a lo cual, y en línea con lo manifestado por Estrasburgo, nuestro TC también rechaza la inclusión del principio de retroactividad de la ley penal más favorable dentro del principio de legalidad penal del artículo 25.1 CE (sentencia 99/2000, y las que cita).

ha sido eliminada con posterioridad a su comisión o ha visto reducida su sanción. Esta interpretación no sólo sería más respetuosa con los ordenamientos internos de la mayoría de Estados miembros del Consejo de Europa, sino que, además, se alinearía con el contenido de otros textos internacionales en la materia, tales como el citado Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos o la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea¹⁰⁸.

2.2 La previsibilidad de la norma como exigencia derivada del artículo 7 CEDH (asunto *Khodorkovskiy contra Rusia*).

Otro caso en el que el obligado tributario planteaba, entre otras, una posible vulneración del artículo 7 CEDH fue el asunto *Khodorkovskiy contra Rusia*¹⁰⁹ (relacionado con el caso de la petrolera rusa Yukos), en el que se sometía a la consideración del Tribunal la adecuación al Convenio de una pena impuesta por la comisión de una infracción tributaria, la cual resultaba de una novedosa interpretación de la ley por parte de la Administración. La falta de previsibilidad de dicha nueva interpretación impedía, según el demandante, que el contribuyente ajustase su actuación a la misma, por lo que, en buena lógica, no existía elemento subjetivo alguno en la comisión de la infracción. En el origen de la cuestión se encontraba una red de empresas que, facturando a precios inferiores a los de mercado, trasladaban los beneficios obtenidos por una empresa a varias situadas en paraísos fiscales. Por parte de la Administración tributaria, se consideraba que se habían realizado operaciones simuladas, las cuales habían derivado en una tributación inferior a la debida.

El Tribunal recordó los principios generales derivados de su jurisprudencia sobre el artículo 7 CEDH, esto es, que las normas penales no deben ser interpretadas de forma extensiva en perjuicio del acusado (por ejemplo, por analogía) y que el término “ley” usado en dicho precepto implica determinadas exigencias, entre ellas las de

¹⁰⁸ Cuyo artículo 49 dispone que “*Nadie podrá ser condenado por una acción o una omisión que, en el momento en que haya sido cometida, no constituya una infracción según el Derecho interno o el Derecho internacional. Del mismo modo, no podrá imponerse una pena más grave que la aplicable en el momento en que la infracción haya sido cometida. Si con posterioridad a esta infracción la ley dispone una pena más leve, deberá aplicarse ésta*”.

¹⁰⁹ *Khodorkovskiy contra Rusia*, nº 11082/06, ECHR 2013.

accesibilidad y previsibilidad. Como consecuencia, tanto los delitos como sus correspondientes penas deben encontrarse claramente definidas en la ley.

Respecto de la previsibilidad, depende en gran manera del contenido de la ley, su ámbito de aplicación y los destinatarios de la misma. Admitiendo que una de las habituales técnicas legislativas es el uso de categorías generales¹¹⁰, lo cual deriva necesariamente en la vaguedad de la norma, concluye que el artículo 7 CEDH no puede interpretarse como un impedimento a la progresiva aclaración e interpretación de las normas penales por parte de los Tribunales de Justicia, siempre que el resultado sea consistente con la esencia del delito y pueda ser razonablemente previsto. En definitiva, el Tribunal adopta una postura “relajada” a la hora de examinar si los órganos judiciales nacionales han interpretado las normas penales de forma razonable.

Centrándose en el caso concreto, se reconoce que el concepto de “evasión fiscal” empleado por el Código Penal ruso se define en términos muy generales. No obstante, ello no implica que se esté incumpliendo el artículo 7 CEDH. Para definir si una particular conducta constituye delito fiscal, los Tribunales deben acudir a conceptos de otras áreas del ordenamiento y, en particular, al Derecho Tributario. Según expresa la sentencia, la Ley debe ser suficientemente flexible para adaptarse a nuevas situaciones sin convertirse por ello en impredecible.

Aceptando que no existían precedentes de casos similares, se reitera sin embargo la flexibilidad del artículo 7 CEDH en orden a permitir un papel importante por parte de los Tribunales respecto a la interpretación y aclaración de las normas penales. Toda vez que la condena efectuada por los Tribunales domésticos se califica de razonable y coherente con la esencia del delito, se concluye que no ha habido vulneración del principio de legalidad penal.

Este pronunciamiento podemos enlazarlo con la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la materia, desarrollada en numerosas resoluciones. Así, en la reciente sentencia 145/2013, de 11 de julio, que analizaba la adecuación al artículo 25 CE del régimen sancionador contenido en la normativa del Impuesto sobre Sociedades

¹¹⁰ Como consecuencia de que las leyes resultan de aplicación a la generalidad de los ciudadanos (v. *Cantoni contra Francia*, nº 17862/91, 15 de noviembre de 1996).

para los supuestos de incumplimientos de las obligaciones impuestas por las normas sobre operaciones vinculadas y precios de transferencia, se recuerda la doble exigencia, material y formal, derivada del principio de legalidad penal. La primera implica la “*predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes con la mayor precisión posible, para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, de esta manera, las consecuencias de sus acciones*”. Como consecuencia de ello, no se admiten formulaciones que sean tan vagas o amplias que dependan de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador. El empleo de conceptos jurídicos indeterminados en el ámbito del derecho administrativo sancionador se condiciona a que la concreción de los mismos sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia.

En cuanto a la garantía formal, la misma exige que las normas tipificadoras de las infracciones y sanciones posean rango legal, y no reglamentario, si bien en el ámbito administrativo dicha necesidad se relaja, dando entrada a la norma reglamentaria. No obstante, queda excluida la posibilidad de que la remisión al reglamento haga posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley. En definitiva, “*la ley debe contener a determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica y al reglamento sólo puede corresponder, en su caso, el desarrollo y precisión de los tipos de infracciones previamente establecidos por la ley*”¹¹¹.

En aplicación de los razonamientos anteriores, el máximo intérprete de nuestra Constitución ha declarado inconstitucionales determinados preceptos legales que tipificaban conductas infractoras por remisión a la norma reglamentaria¹¹².

¹¹¹ STC 81/2009, de 23 de marzo, FJ 4.

¹¹² Por ejemplo, el artículo 31.3 a) de la Ley 21/1992, de 16 de julio, de industria (declarado inconstitucional por la STC 162/2008, de 15 de diciembre); o el artículo 69.3 C) de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del deporte (declarado inconstitucional por la STC 81/2009, de 23 de marzo).

3. EL ARTÍCULO 8 CEDH Y EL DERECHO AL RESPETO A LA VIDA PRIVADA Y FAMILIAR.

3.1 La protección de la intimidad no exime al obligado tributario de explicar el destino que ha dado a sus ingresos (asunto *X contra Bélgica*).

El artículo 8 CEDH reconoce el derecho al respeto a la vida privada y familiar con el siguiente alcance:

- 1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia.*
- 2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás.*

Este artículo reconoce el derecho al respeto de:

- La vida privada;
- La vida familiar;
- El domicilio;
- La correspondencia.

En el segundo párrafo, se limita tal derecho en determinadas circunstancias y con determinados requisitos:

- Que se prevea por ley.
- Que la medida sea necesaria para alcanzar determinados objetivos en una sociedad democrática: la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás.

¿En qué medida puede un contribuyente ver vulnerado alguno de los derechos garantizados por esta norma en sus relaciones con la Administración tributaria?

Con carácter introductorio, podemos afirmar que el Tribunal no ha ofrecido una definición categórica de cada uno de los cuatro derechos amparados por el artículo 8, ni por supuesto se contenta con el contenido y alcance que tales derechos posean en los Estados integrantes del Consejo de Europa. Antes al contrario, la delimitación de tales derechos se efectúa caso por caso, acuñándose por parte del Tribunal un concepto autónomo propio del Convenio. En la vertiente que a los efectos de este trabajo interesa, y a la vista de la jurisprudencia emanada del Tribunal de Estrasburgo, podemos afirmar lo siguiente:

- Vida privada: Este concepto es más amplio que el derecho de privacidad, siendo muy restrictivo limitar la noción de “vida privada” a un círculo interior en el que el individuo desarrolle su vida personal, excluyendo del mismo al mundo exterior. El respeto por la vida privada debe comprender, pues, el derecho a establecer y desarrollar relaciones con otras personas¹¹³. Y, toda vez que en su actividad profesional es donde el individuo suele tener, de forma más destacada, la oportunidad de desarrollar tales relaciones con terceros, no existen motivos para excluir las actividades económicas del concepto de “vida privada”.

- Vida familiar: el concepto de vida familiar ha evolucionado a lo largo de la jurisprudencia del TEDH a fin de tener en cuenta los cambios sociales y legales que le han podido afectar. El concepto de vida familiar es muy amplio, abarcando situaciones desde el matrimonio, padres e hijos... hasta uniones no matrimoniales e incluso situaciones en las que no existe cohabitación.

- Domicilio: este concepto incluye, como regla general, el lugar donde se vive de forma estable, si bien puede incluir también lugares en los que se desarrollan actividades económicas. El Tribunal basa su interpretación en el diferente alcance que el término posee en la versión francesa del Convenio (*domicile*) frente al término “*home*” de la

¹¹³ Asunto *Niemietz contra Alemania*, 16 de diciembre de 1992.

versión inglesa. El primero tiene un alcance más amplio, y puede extenderse a una oficina profesional.

- Correspondencia: este concepto garantiza el derecho a una comunicación con otros efectuada sin censuras y sin interrupciones. No sólo se incluyen las comunicaciones escritas o telefónicas, sino que han de incluirse cualquier otra efectuada por diferentes medios (como, por ejemplo, correos electrónicos, SMS...). En cuanto al contenido de la correspondencia, en principio resulta irrelevante para que el artículo 8 despliegue sus efectos, incluyendo tanto cuestiones de carácter personal como de negocios.

En definitiva, la generosa interpretación que el Tribunal efectúa de los conceptos garantizados por el artículo 8 CEDH permite entender comprendida en él diversas manifestaciones de la actividad económica de una persona y, por ende, los aspectos fiscales de dicha actividad sin perjuicio de que, aunque exista una injerencia en el ejercicio de alguno de estos derechos, la misma se considere que se encuentra justificada conforme a las exigencias del párrafo segundo.

Esto último fue lo que ocurrió en el caso *X contra Bélgica*¹¹⁴, asunto en el que un contribuyente fue requerido por la Administración tributaria para que explicara el destino dado a unos fondos obtenidos por la venta de unos inmuebles. Por toda respuesta, se señaló que parte se encontraba invertido, y parte en espera de acometer una nueva inversión. Dicha contestación no debió de parecer suficiente al actuario que, tras insistir en sus pesquisas, decidió finalmente someter a gravamen el rendimiento presunto que el contribuyente habría obtenido por la parte de renta cuyo destino no fue aclarado. Ignoramos en qué se gastó el Sr. “X” el producto de la venta de los inmuebles, pero lo cierto es que, al impugnar la decisión de la Administración, se aferró al artículo 8 CEDH, aduciendo que revelar el destino dado a esos fondos le obligaría igualmente a revelar los más íntimos aspectos de su vida privada (alegación apoyada igualmente por el Fiscal). Al remitirse el asunto al Tribunal de Estrasburgo, se inadmitió a trámite la demanda efectuando las siguientes afirmaciones:

¹¹⁴ *X contra Bélgica*, nº 9804/82, decisión de la Comisión de 7 de diciembre de 1982.

- El hecho de que la Administración tributaria pueda solicitar del contribuyente una lista de sus gastos privados, sujeto al riesgo de una liquidación tributaria, constituye una injerencia en su vida privada.
- No obstante, y en orden a determinar si tal injerencia supone o no una violación del artículo 8 CEDH, debe aclararse si la misma está prevista por ley. En este sentido, la normativa tributaria en vigor imponía a los contribuyentes la obligación de suministrar a la Administración toda la información que ésta le requiriese para verificar sus ingresos.
- Finalmente, el objetivo de dicha medida es la recaudación de impuestos y la prevención del fraude fiscal, siendo éstas medidas necesarias para el bienestar económico del país.
- A juicio de la Comisión, en definitiva, no resultaba desproporcionado requerir al contribuyente que justificase el destino dado al dinero, a fin de acreditar que no se encontraba invertido en algún producto que generase intereses.

3.2 Las diferencias de trato en materia tributaria entre parejas casadas y uniones de hecho respeta el Convenio. (asunto *Serife Yigit contra Turquía*).

En una reclamación con origen en una denegada prestación de la Seguridad Social (si bien con argumentos perfectamente aplicables a nuestro estudio), en su sentencia de 2 de noviembre de 2010, dictada en el asunto *Serife Yigit contra Turquía*¹¹⁵, el Tribunal analizó la alegada vulneración del derecho al respeto de la vida privada como consecuencia de la diferencia de trato que las autoridades turcas otorgaban a los matrimonios religiosos (no reconocidos en dicho país), frente a los matrimonios civiles.

A juicio del Tribunal, hablar de “vida familiar” a los efectos de aplicar el artículo 8 CEDH no exige necesariamente la existencia de matrimonio, pudiendo existir vida familiar igualmente en otras formas de convivencia. Lo relevante es, pues, la existencia de lazos personales entre los miembros de la familia, antes que las formalidades que se hayan efectuado (u omitido).

¹¹⁵ *Şerife Yiğit contra Turquía* [GC], nº 3976/07, ECHR 2010.

La sentencia afirma que los Estados poseen un cierto margen de discrecionalidad para tratar de forma diferente a las parejas casadas respecto de las no casadas, especialmente en asuntos que caen en el campo de materias sociales y fiscales. Dado que la demandante, junto a su difunto esposo, pudo desarrollar su vida en familia sin injerencias por parte del Estado (no siendo objeto, desde luego, de sanciones como consecuencia de haber elegido una forma concreta de matrimonio), se consideró que no hubo vulneración alguna en el derecho garantizado por el artículo 8 CEDH. Añade el Tribunal que de este precepto no se deriva una obligación a cargo del Estado para reconocer el matrimonio religioso, ni que deba establecer un régimen específico para una categoría concreta de parejas no casadas.

Frente a la motivación de la sentencia, se alzó el Juez Rozakis quien, en un voto particular, si bien coincidía con el fallo de la mayoría, se planteaba la necesidad de que el Tribunal eliminase tales distinciones, habida cuenta las nuevas realidades sociales que están emergiendo en Europa, puestas de manifiesto en un incremento gradual de relaciones estables fuera del matrimonio sin que ello suponga poner en riesgo la vida familiar¹¹⁶.

3.3 La protección del domicilio del contribuyente frente a las facultades de comprobación de la Administración (los asuntos *Niemietz contra Alemania* y *Funke contra Francia*).

La protección del domicilio y de la correspondencia fue también objeto de análisis en la ya citada sentencia *Niemietz*: A fin de averiguar la identidad de la persona que supuestamente había cometido una infracción de carácter penal, un Tribunal acordó la entrada en dos domicilios de particulares y en el despacho profesional del abogado *Niemietz*, así como la incautación de cualquier documento que sirviera para acreditar la verdadera identidad del acusado. La demanda ante el TEDH, basada en el artículo 8, se apoyaba en los conceptos de “vida privada” y “domicilio” como derechos vulnerados

¹¹⁶ En este aspecto, coincidimos con el voto particular, en el sentido de que la familia, como bien jurídico protegido por el artículo 8 CEDH, puede manifestarse de diferentes formas, debiendo ser todas ellas objeto de idéntica protección. En materia tributaria, es sabido que, pese a los avances producidos en los últimos años (especialmente por parte de determinadas Comunidades Autónomas), sigue tratándose de forma distinta a la familia basada en el matrimonio (civil o religioso) frente a otras formas de familia como pueden ser las uniones de hecho (sirva como principal ejemplo el régimen de tributación conjunta en el IRPF, que no permite optar por el mismo a las parejas que no posean vínculo matrimonial).

por las autoridades nacionales. El Tribunal no sólo consideró que, efectivamente, procedía extender tales conceptos a determinadas actividades e instalaciones de carácter empresarial o profesional sino que, además, y sin que fuese alegado por la parte afectada, consideró que debía añadirse un argumento adicional: el hecho de que la orden de registro dirigida al despacho profesional del demandante incluyese la búsqueda y confiscación de documentos reveladores de la identidad de la persona supuestamente autora del delito investigado podía hacer entrar en juego la protección del derecho al respeto de la correspondencia el cual y, a diferencia de lo que ocurre con el respeto por la vida “privada”, no viene acompañado de ningún adjetivo que limite su alcance¹¹⁷.

Por su parte, en el caso *Funke contra Francia*¹¹⁸, se planteaba la conformidad con el artículo 8 CEDH, así como con el artículo 6 CEDH, de una entrada domiciliaria efectuada por tres agentes de aduanas y un oficial de la policía judicial en el domicilio familiar del Sr. Funke (agente de comercio), fruto de la cual se requisaron extractos y cheques bancarios, así como facturas y cámaras fotográficas. A juicio del Tribunal, todos los derechos amparados por el artículo 8 entraban en juego, salvo el correspondiente al respeto de la vida privada.

Declarada por el Tribunal en ambos casos, *Niemietz* y *Funke*, la efectiva injerencia en los derechos contenidos en el artículo 8 CEDH, a continuación procedía analizar si dicha injerencia era o no contraria al Convenio, de conformidad con lo establecido en el párrafo segundo. A tal efecto, debe procederse de la siguiente manera:

- En primer lugar, hay que determinar si la injerencia producida se encuentra prevista en la Ley o no¹¹⁹;

- En segundo lugar, hay que comprobar si el objetivo de la injerencia es legítimo o no;

¹¹⁷ Citando en este punto la sentencia dictada en el caso *Huvig contra Francia*, de 24 de abril de 1990.

¹¹⁸ *Funke contra Francia*, nº 10828/84, 25 de febrero de 1993.

¹¹⁹ En el caso *Huvig contra Francia*, 24 de abril de 1990, se consideró que se había producido una violación del artículo 8 CEDH en un caso en el que se ordenaron unas escuchas telefónicas respecto de unas personas sospechas de evadir impuestos ya que la legislación francesa no señalaba con claridad los requisitos para autorizar las mismas, incumpléndose así con el primer punto del test exigido por el precepto comentado.

- Finalmente, procede examinar si la injerencia es necesaria en una sociedad democrática.

Responder con carácter negativo a alguno de los tres puntos señalados equivale a confirmar la existencia de una vulneración del Convenio.¹²⁰

A fin de esclarecer si la injerencia producida en el pacífico disfrute de un derecho o libertad fundamental se ha producido conforme a Ley, procede acudir a la normativa doméstica del país correspondiente, con el objetivo de encontrar en ella el oportuno amparo legal a la actuación que ha afectado a tales derechos o libertades. En el ya citado caso *Niemietz*, por ejemplo, el Tribunal estimó que la normativa nacional alemana amparaba la orden de registro que había servido de origen a la entrada en el despacho profesional del demandante, por lo que se superaba este primer punto del test.

Respecto a la segunda cuestión (objetivo de la injerencia), el Convenio se preocupa de marcar los objetivos generales a los que quedan supeditados los derechos y libertades de carácter individual recogidos en su articulado. Así, no supondrán violación del artículo 8 las actuaciones que tengan como objetivo:

- La seguridad nacional o pública.
- El bienestar económico del país.
- La defensa del orden.
- La prevención de las infracciones penales.
- La protección de la salud o la moral.
- La protección de los derechos y libertades de los demás.

En *Niemietz* no hubo dificultad en considerar que la orden de registro perseguía uno de dichos objetivos, a saber, la prevención del crimen y la protección de los derechos de otros (en concreto, del perjudicado por el delito)¹²¹. En general, los asuntos

¹²⁰ El test que hemos expuesto es aplicado no sólo al artículo 8, sino a la práctica totalidad de derechos y libertades fundamentales de carácter limitado recogidas en el Convenio o en sus protocolos adicionales.

¹²¹ La orden del Tribunal nacional no iba dirigida a prevenir la comisión de un delito, el cual ya se había cometido, sino a investigar la autoría del mismo. Sin embargo, el interés general en sancionar de forma efectiva los delitos cometidos justifica, en nuestra opinión, que no se interprete el párrafo segundo de forma estricta, sino con el alcance que sostiene el Tribunal y que permite, en definitiva, considerar

que caigan dentro del ámbito de aplicación del Derecho Tributario podrán entenderse comprendidos dentro del segundo objetivo señalado, esto es, el bienestar económico del país (así se afirmó en el caso *Funke*).

Llegados a este punto, debemos afirmar que, en todo caso, el fin no justifica los medios: a la hora de analizar la necesidad, en una sociedad democrática, de la medida adoptada, el Tribunal va a situar en una balanza, por un lado, los derechos y libertades del individuo, y por otro lado, el interés general de la sociedad. Los elementos a tener en cuenta para decantar la balanza a favor de uno u otro son tres:

- Por un lado, el interés objeto de protección;
- Por otro lado, la naturaleza de la injerencia producida;
- Finalmente, la existencia de una necesidad social que justifique dicha injerencia.

En el caso *Niemietz*, el Tribunal consideró que la medida del Tribunal nacional había sido desproporcionada y, por ello, contraria al artículo 8 CEDH: el delito que se estaba investigando concernía al honor de un Juez y, por ello, puesto en comparación con otras infracciones penales, debe ser calificado como un delito menor. Por otro lado, la orden de registro se emitió en términos muy amplios lo cual, unido a la forma en que se produjo el registro, condujo a un resultado del todo desproporcionado para los objetivos que se perseguían. Así pues, no superándose el tercer punto del test, la decisión final no fue otra que considerar que sí había existido una violación del artículo 8 del Convenio¹²².

Por su parte, en *Funke*, y pese a la alegación formulada por Francia de que los registros domiciliarios constituyen los únicos medios de que dispone la Administración para combatir los delitos contra la legislación y las relaciones financieras con el extranjero y luchar, de esta manera, contra la evasión de capitales y el fraude fiscal, el Tribunal, reconociendo que en dicho ámbito puede considerarse necesario recurrir a

legítima una injerencia a un derecho o libertad fundamental cuando la misma se efectúa respecto de la persona que ya ha cometido una infracción de carácter penal. En todo caso, la finalidad preventiva de las penas permite considerar que, efectivamente, la decisión del Tribunal pretendía prevenir futuros delitos similares.

¹²² Fallo que poco o nada debió satisfacer al demandante, por cuanto que su pretensión de ser indemnizado en la cuantía que libremente fijase el Tribunal fue rechazada, considerándose que la mera declaración de violación del artículo 8 CEDH constituía *per se* una satisfacción equitativa.

medidas tales como los registros domiciliarios para hallar la prueba material de delitos de cambio y perseguir, en su caso, a los autores, afirmó que en todo caso es necesario que la legislación y su aplicación exijan garantías adecuadas y suficientes contra el abuso. Dichas garantías no existían en el momento de ordenarse el registro en el domicilio del Sr. Funke, el cual no dependía de la autorización judicial, sino de la mera voluntad de la propia Administración, por lo que se constató la violación del artículo 8 CEDH¹²³.

Las decisiones que acabamos de exponer contrastan notablemente con otros pronunciamientos efectuados por el Tribunal de Luxemburgo en aplicación del Derecho de la Unión Europea, de los cuales se hace eco el Tribunal de Estrasburgo al citar, en el caso *Niemietz*, los asuntos acumulados 46/87 y 227/88¹²⁴ del entonces Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. En ellos, la empresa alemana Hoechst impugnaba unas decisiones de la Comisión que pretendían, por un lado, efectuar verificaciones en sus instalaciones y, por otro lado, le imponían sanciones coercitivas por no permitir dichas verificaciones, todo ello en el seno de un procedimiento iniciado por la presunta existencia de acuerdos o prácticas concertadas relativas a la fijación de precios o cuotas de entrega de PVC y de polietileno. La base de la postura de la empresa radicaba en considerar que tales actuaciones de verificación implicaban un registro, el cual era contrario a sus derechos y libertades fundamentales en la medida en que no viniese autorizada por una decisión judicial. Según el Tribunal de Luxemburgo, “*en tanto que el reconocimiento de ese derecho [inviolabilidad del domicilio] respecto al domicilio particular de las personas físicas viene impuesto en el ordenamiento jurídico comunitario como principio común a los Derechos de los Estados Miembros, no sucede así en lo que se refiere a las empresas, pues los sistemas jurídicos de los Estados Miembros presentan divergencias no desdeñables en lo relativo a la naturaleza y el grado de protección de los locales empresariales frente a las intervenciones de las autoridades públicas*”. Con cita del Convenio Europeo de Derechos Humanos, si bien otorgando al mismo un alcance bien distinto al que acabamos de exponer, continúa afirmando la sentencia que “*no puede extraerse una conclusión diferente del artículo 8*

¹²³ En este caso, y a diferencia del pronunciamiento efectuado en *Niemietz*, sí se consideró procedente compensar al demandante en la cantidad de 50.000 francos, ya que la mera constatación de la violación del artículo 8 no bastaría para remediar el perjuicio causado al Sr. Funke.

¹²⁴ Asunto *Hoechst contra la Comisión*. En similar sentido, asuntos C-85/87 y asuntos acumulados C-97,98 y 99/87.

*del Convenio Europeo de Derechos Humanos, cuyo apartado 1 prevé que toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. El objeto de la protección de este artículo abarca el ámbito de desenvolvimiento de la libertad personal del hombre y no puede por tanto extenderse a los locales empresariales. Por otra parte, ha de señalarse la inexistencia de jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre esta cuestión*¹²⁵. Sin embargo, una vez dictada la sentencia del TEDH en el caso *Niemietz* (recordemos que la misma data del año 1992), en el asunto T-305/94, resuelto en el año 1999, el Tribunal de Primera Instancia se permitió obviar el pronunciamiento del Tribunal de Estrasburgo y mantener su propia interpretación de la inviolabilidad del domicilio. Siendo el objeto de dicho asunto unas decisiones idénticas a las adoptadas en relación con la empresa Hoechst AG, la sentencia considera que no existen motivos para apartarse de su propia jurisprudencia manifestada en dicho asunto, sin que la evolución del TEDH respecto de la aplicabilidad del artículo 8 CEDH a las personas jurídicas afecte al fundamento expuesto en el caso *Hoechst*¹²⁶.

¹²⁵ En similar sentido se pronunció el Abogado General en sus conclusiones, al afirmar que “... tanto por la comparación de los Derechos nacionales como por el examen que el Tribunal de Justicia ya hizo anteriormente del artículo 14 del Reglamento n° 17, a la luz del artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, resulta que el ejercicio de las facultades que el apartado 3 del artículo 14 del Reglamento n° 17 atribuye a la Comisión no suscita problemas respecto al principio de la inviolabilidad del domicilio de las empresas, incluso si aquellas facultades se ejercen bajo la conminación de una multa coercitiva y de una multa sancionadora”. Véase el trabajo de LÓPEZ BASAGUREN, A. *La interpretación divergente entre el TEDH y el TJCE sobre el derecho a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas (a propósito de la jurisprudencia reciente)*. Civitas, Revista Española de Derecho Europeo, n° 5. 2003. Págs. 183-210.

¹²⁶ Lo cual, evidentemente, es cierto, en la medida en que una sentencia firme del Tribunal de Luxemburgo no puede ver alterados sus efectos jurídicos como consecuencia de que el TEDH, posteriormente, se pronuncie en un sentido distinto. Lo que no compartimos en absoluto es que, una vez conocida la interpretación que del artículo 8 CEDH efectúa el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, se mantenga por parte del Tribunal de Primera Instancia una postura contraria a la misma, máxime teniendo en cuenta los cambios normativos acaecidos en las fechas en las que, primero, se dictan las decisiones por parte de la Comisión y, segundo, se dicta la sentencia: así, en el Preámbulo del Acta Única Europea, de 1986 (antes, por lo tanto, de la adopción de las decisiones impugnadas), se expresa la voluntad de los Estados Miembros de “promover conjuntamente la democracia, basándose en los derechos fundamentales reconocidos en las Constituciones y leyes de los Estados Miembros, en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y en la Carta Social Europea”; por otro lado, con la aprobación del Tratado de Maastricht en el año 1992, el artículo F del Tratado de la Unión Europea impone a ésta la obligación de respetar “los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales...”. En fin, no encontramos solidez alguna al argumento por el cual, en el año 1999, con los antecedentes normativos y jurisprudenciales existentes, el Tribunal de Primera Instancia persiste en negar a las personas jurídicas el derecho a la inviolabilidad de su domicilio.

No es sino hasta la sentencia del Tribunal de Justicia, de 22 de octubre de 2002, que podemos encontrar un cambio de rumbo respecto al alcance del derecho al respeto del domicilio de las personas jurídicas, manifestado en los siguientes términos: “*A la hora de determinar el alcance jurídico del citado principio [protección de la vida privada], por lo que respecta a la protección de los locales comerciales de las sociedades, hay que tener en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos posterior a la sentencia Hoechst/Comisión, antes citada, jurisprudencia de la que se desprende, por un lado, que la protección del domicilio a que se refiere el artículo 8 del CEDH puede ampliarse, en determinadas circunstancias, a los referidos locales (véase, en particular, Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sentencia Colas Est y otros/Francia, de 16 de abril de 2002, aún no publicada en el Recueil des arrêts et décisions, apartado 41), y, por otro lado, que el derecho de injerencia autorizado por el artículo 8, apartado 2, del CEDH «podría muy bien ir más lejos en el caso de los locales o actividades profesionales o comerciales que en otros casos» (sentencia Niemietz/Alemania, antes citada, apartado 31)*”.

Nuestros Tribunales domésticos, por el contrario, se han pronunciado, desde un primer momento, en términos similares a los expresados por el Tribunal de Estrasburgo, esto es, reconociendo el derecho de las personas jurídicas a la inviolabilidad de su domicilio, si bien matizando el contenido de dicho derecho. Así, el Tribunal Constitucional, en su sentencia 137/1985, afirmó, en línea con el criterio aceptado en otros países europeos, que nuestra Constitución “*al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas, del mismo modo que este Tribunal ha tenido ya ocasión de pronunciarse respecto de otros derechos fundamentales, como pueden ser los fijados en el art. 24 de la misma C.E., sobre prestación de tutela judicial efectiva, tanto a personas físicas como a jurídicas*”¹²⁷. No obstante, algunos años más tarde, en su sentencia 69/1999, concretó su postura admitiendo que no todos los inmuebles gozan de la protección del artículo 18 CE, quedando fuera del alcance del mismo los locales abiertos al público, o los establecimientos que, si bien cerrados a la entrada pública, albergan actividades

¹²⁷ Sobre dicha sentencia, véase el comentario efectuado por Bosch Cholbi, J.L., La inspección de los tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: la inspección en una encrucijada. *Revista Técnica Tributaria*. 2011, Nº 95, p. 71-121.

laborales o comerciales por cuenta de la sociedad que no está vinculada con su dirección ni sirven a la custodia de su documentación. En la misma línea se pronuncia la STC 54/2015¹²⁸.

Así pues, será necesaria la autorización judicial para acceder a los locales de una persona jurídica (con la matización antes señalada) o, en su defecto, la autorización de la entidad afectada, la cual debe efectuarse exclusivamente por sus representantes legales cuyo consentimiento se encuentre, en palabras del Tribunal Supremo “*absolutamente desprovisto de la mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, por lo que el interesado debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere*”¹²⁹.

Como conclusión de este apartado, podemos afirmar la evidente relevancia que, en el ámbito del Derecho Tributario, posee el artículo 8 CEDH. Este precepto puede incidir tanto en la aplicación de normas de carácter sustantivo como en normas procedimentales¹³⁰; Sin embargo, será en este segundo ámbito en el que adquiera mayor relevancia, especialmente en lo que respecta a la obtención de información por parte de la Administración tributaria para liquidar los tributos o para determinar la existencia de la comisión de infracciones tributarias, además de, en su caso, para poder recaudar el importe de la deuda no satisfecha en periodo voluntario.

¹²⁸ “*Ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros*”.

¹²⁹ Sentencias del TS de 14 de abril de 2010 (recurso 5910/06) y 25 de enero de 2012 (recurso 2236/10), entre otras. En la ya citada STC 54/2015 se insiste en esta idea, al afirmarse que “*el consentimiento eficaz tiene como presupuesto el de la garantía formal de la información expresa y previa, que debe incluir los términos y alcance de la actuación para la que se recaba la autorización injerente*”

¹³⁰ En este sentido, BAKER, P. Taxation and the European Convention on Human Rights. *British Tax Review*. Nº 4, año 2000, p. 254.

4. EL ARTÍCULO 9 CEDH Y LA LIBERTAD DE CONCIENCIA, DE PENSAMIENTO Y DE RELIGIÓN.

4.1 El impuesto eclesiástico, destinado a sufragar determinadas actividades de la Iglesia, puede ser proporcionado y, por ello, respetuoso con el Convenio (asuntos *Bruno contra Suecia* y *Lundberg contra Suecia*).

El artículo 9 CEDH viene redactado en los siguientes términos:

1. Toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión; este derecho implica la libertad de cambiar de religión o de convicciones, así como la libertad de manifestar su religión o sus convicciones individual o colectivamente, en público o en privado, por medio del culto, la enseñanza, las prácticas y la observancia de los ritos.

2. La libertad de manifestar su religión o sus convicciones no puede ser objeto de más restricciones que las que, previstas por la ley, constituyan medidas necesarias, en una sociedad democrática, para la seguridad pública, la protección del orden, de la salud o de la moral públicas, o la protección de los derechos o las libertades de los demás.

El primer párrafo reconoce no sólo el derecho fundamental a la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión, sino también el derecho a manifestar activamente los mismos; El segundo párrafo, por su parte, y en términos similares a los que ya hemos visto respecto del artículo 8, limita la libre manifestación de tales derechos en determinadas circunstancias.

La redacción del artículo 9 puede dificultar la correcta delimitación entre los derechos en él contenidos y los que contemplan los artículos 10 (libertad de expresión) y 11 (libertad de reunión y asociación). Ello puede ser una de las razones por las que la jurisprudencia de Estrasburgo ha sido especialmente parca en relación este artículo. No obstante, y en el ámbito del Derecho Tributario, el precepto que nos ocupa ha sido esgrimido, fundamentalmente, en tres ocasiones distintas:

- En primer lugar, en relación con el denominado “impuesto eclesiástico”, tributo exigido en determinados países para financiar a las diferentes confesiones religiosas (o a una sola de ellas) existentes en su territorio.
- En segundo lugar, y relacionado con el punto anterior, tenemos la reclamación formulada por un contribuyente español del IRPF como consecuencia de la imposibilidad de asignar un porcentaje de su cuota íntegra a una confesión distinta de la católica en su declaración anual por dicho tributo.
- Finalmente, debemos mencionar a los “objetores de conciencia fiscal”, que se oponen a que la recaudación obtenida con los impuestos que pagan se destine, en parte, a financiar gastos de naturaleza militar u otras actividades que sean contrarias a sus creencias.

Respecto del primer punto señalado (impuesto eclesiástico), el mismo ha dado lugar a diversos pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo. En esencia, un tributo de dichas características (desconocido en nuestro actual sistema tributario) somete a gravamen a los miembros de una o de determinadas confesiones religiosas para contribuir al sostenimiento económico de las mismas. En algunos casos, el contribuyente puede eludir todo o parte del impuesto manifestando su pertenencia a una confesión religiosa distinta de la beneficiaria del tributo, o bien manifestando su falta de pertenencia a ninguna confesión ¹³¹. No obstante, es posible exigir, en todo caso (incluso cuando el contribuyente alega no pertenecer a ninguna confesión) un impuesto reducido. El fundamento de la recaudación de ese tributo reducido radica en la realización de labores de naturaleza civil por parte de la Iglesia, así como en la necesidad de contribuir al mantenimiento de su patrimonio (que, más allá del valor espiritual que posea, puede ostentar un indudable valor económico y/o cultural, merecedor de un mantenimiento adecuado en interés de toda la sociedad).

¹³¹ La manifestación efectuada por una persona de abandono la Iglesia de la que era miembro puede llevar aparejadas importantes consecuencias que, quizá, no compensen el eventual ahorro que obtenga al evitar el pago del tributo (tales como la excomunión, la imposibilidad de recibir matrimonio o sepultura según la fe de esa Iglesia, etc...).

En los casos *Bruno contra Suecia* y *Lundberg contra Suecia*¹³² se plantearon sendas reclamaciones basadas en una supuesta violación del artículo 9 CEDH al exigirse a determinados contribuyentes el pago de un porcentaje del impuesto eclesiástico, como consecuencia de (y pese a) haber manifestado su falta de pertenencia a la Iglesia de Suecia. El Tribunal, con carácter previo a resolver las pretensiones formuladas, efectuó un somero análisis de las funciones desarrolladas por la Iglesia, destacando las de construir y mantener cementerios públicos (cuyo acceso no está limitado por la previa pertenencia del fallecido a una determinada confesión religiosa) así como conservar los registros de población más antiguos hasta que fuesen definitivamente transferidos a la Administración Local correspondiente.

A juicio del Tribunal, la posible violación del artículo 9 CEDH no afectaba a la libertad de manifestación de la religión del interesado sino al derecho a la libertad (de elección) de religión. El contenido de tal derecho confiere protección frente a la obligación de participar en actividades religiosas contra la voluntad de una persona ajena a la comunidad religiosa que realiza tales actividades. Y, continúa el Tribunal, el pago de un impuesto a la Iglesia para sufragar las actividades religiosas de la misma puede, en determinadas circunstancias, ser considerado como una participación en tales actividades. Sentado lo anterior, se afirma el derecho que corresponde a todo Estado, dentro del respeto a los derechos y libertades contenidos en el Convenio, de decidir quién se encarga de determinados servicios públicos (en este caso, creación y mantenimiento de cementerios públicos) y cómo se financian tales servicios. Habida cuenta el coste que, para la Iglesia de Suecia, representa la prestación de tal servicio, el Tribunal entendió que el impuesto exigido a estos contribuyentes “disidentes” era proporcionado y, en consecuencia, no suponía una violación del artículo 9 CEDH, por lo que las demandas no fueron admitidas a trámite¹³³.

¹³² *Bruno contra Suecia* (dec.), nº 32196/96, ECHR 2001 y *Lundberg contra Suecia* (dec.), nº 36846/97, ECHR 2001.

¹³³ Posteriormente, en el caso *Darby contra Suecia*, 23 de octubre de 1990, el Tribunal conoció de otra demanda planteada por un sujeto obligado al pago de este impuesto. En esta ocasión, dicha obligación recaía sobre un residente en Finlandia que trabajaba en Suecia y quien, tras una reforma en la normativa fiscal de dicho país, se vio obligado a satisfacer el impuesto eclesiástico sin posibilidad de reducciones dada su condición de no residente (siendo así que los residentes en Suecia podían reducir la carga impositiva por este concepto). En esta ocasión, si bien la demanda fue admitida a trámite, no se resolvió aplicando el artículo 9 CEDH sino, conjuntamente, los artículos 1-P1 y 14 CEDH: no acreditándose que existiera un objetivo legítimo para efectuar tal distinción entre residentes y no residentes, el Tribunal

4.2 Un caso con origen en España: la asignación tributaria en el IRPF no es contraria a la libertad de religión (asunto *Alujer Fernández y Caballero García contra España*).

Mayor atención prestaremos al siguiente asunto, al afectar a nuestro ordenamiento tributario interno. Nos referimos a la pretensión formulada por el matrimonio Alujer Fernández y Caballero García que, contrariados por no tener más opción, en su declaración de IRPF, que elegir entre la Iglesia Católica u otros fines de interés social a la hora de asignar el destino de un porcentaje de su cuota¹³⁴, y no permitiéndoseles asignar dicho porcentaje a su confesión religiosa (Iglesia Evangélica

concluyó que se había infringido el derecho al respeto de la propiedad recogido en el artículo 1-P1 en relación con la prohibición de discriminación prevista en el artículo 14 CEDH.

¹³⁴ Ello con base en la Disposición Adicional Quinta de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, que disponía lo siguiente: “Asignación tributaria a fines religiosos y otros. Uno. En ejecución de lo previsto en el artículo II del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, a partir de 1988, se destinará un porcentaje del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a fines religiosos y a otros fines de interés social que se determinarán reglamentariamente. Dos. Dicho porcentaje se fijará en la Ley de Presupuestos de cada año y se aplicará sobre la cuota íntegra del Impuesto resultante de las declaraciones anuales presentadas por los sujetos pasivos. A estos efectos, se entenderá por cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la resultante de aplicar sobre la base imponible del tributo, definida conforme al artículo 13 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, la tarifa establecida en el artículo 28 de la misma Ley. Tres. El porcentaje aplicable en las declaraciones correspondientes al período impositivo de 1987 será el 0,5239 por 100. Cuatro. Los sujetos pasivos podrán indicar en la declaración su voluntad de que el porcentaje correspondiente a su cuota íntegra se destine: a) A colaborar al sostenimiento económico de la Iglesia Católica, o b) A los otros fines que establece el apartado uno de esta disposición. En caso de que no manifiesten expresamente su voluntad en uno u otro sentido, se entenderá que optan por los fines de la letra b). Cinco. Durante el período de tres años a que se refiere el párrafo segundo del apartado cuatro del artículo II del Acuerdo citado con la Santa Sede, la dotación presupuestaria a la Iglesia Católica se minorará en la cuantía de la asignación tributaria que aquélla reciba en virtud de lo previsto en esta disposición. La minoración se efectuará con cargo al rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cada ejercicio. Los recursos percibidos en virtud de este sistema por la Iglesia Católica durante 1988, 1989 y 1990 no serán inferiores a la dotación presupuestaria recibida en 1987, actualizada anualmente. Seis. A partir de 1991 y en tanto operan las previsiones del apartado cinco del artículo II del Acuerdo con la Santa Sede, el sistema de dotación presupuestaria a la Iglesia Católica quedará definitivamente sustituido por el de asignación tributaria. Cada año, la Iglesia Católica recibirá mensualmente, en concepto de entrega a cuenta, una dozava parte de la asignación tributaria correspondiente al penúltimo ejercicio presupuestario anterior. Esta cantidad se regularizará definitivamente cuando se disponga de los datos definitivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio correspondiente. Siete. Lo establecido en la presente disposición se entiende sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley 12/1981, de 13 de mayo, de Concerto Económico con el País Vasco, y en el Decreto-ley 16/1969, de 24 de julio, por el que se regula la aportación de Navarra al sostenimiento de las cargas de la nación y la armonización de su régimen fiscal con el del Estado. Ocho. Se autoriza al Gobierno para dictar, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, las normas de desarrollo y aplicación de cuanto se establece en la presente disposición”.

Bautista de Valencia), impugnaron su autoliquidación ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, basándose en los artículos 14 y 16 de la Constitución (principio de igualdad y libertad ideológica, religiosa y de culto, respectivamente). Opinaban, en resumen, que no gozaban “*de la posibilidad que tienen los fieles de la Iglesia Católica al formalizar la declaración del I.R.P.F., es decir, de destinar la citada asignación tributaria a fines religiosos y otros a su Iglesia*”, lo cual suponía, a su entender, una discriminación contraria a los preceptos citados. La desestimación del recurso fue seguida de un recurso de apelación ante el Tribunal Supremo, inadmitido por éste y que, a la postre, condujo a la formulación de un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Estimado dicho recurso al entenderse que la inadmisión a trámite del recurso de apelación supuso vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, el Alto Tribunal se pronunció finalmente sobre el fondo del asunto en sentencia de fecha 20 de octubre de 1997 (recurso nº 6947/1990), desestimando sin embargo el recurso¹³⁵. Nuevamente tuvo ocasión de pronunciarse el máximo intérprete de nuestra Constitución, esta vez por medio de Auto de fecha 13 de mayo de 1999, en el que se denegaba el amparo al entender que no había existido vulneración de ninguno de los derechos fundamentales citados por los recurrentes. En concreto, respecto del derecho a la libertad de religión, declaró el Tribunal que “*en efecto, no rellenar la casilla de la declaración sobre la renta correspondiente al porcentaje legal determinado para la asignación tributaria a fines religiosos o de interés social en ausencia de una alternativa que permita la posibilidad de efectuar una asignación semejante a su propia Iglesia, no implica la vulneración, incluso indirecta, de la garantía constitucional del derecho a no declarar su propia religión o creencia (artículo 16.2 de la Constitución)*”. Ante este pronunciamiento, la contienda debía resolverse ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, quien adoptó su decisión en el mes de junio de 2001.

La demanda planteada ante el TEDH se fundamentaba en dos preceptos del Convenio: por un lado, el artículo 9, objeto de los presentes comentarios; por otro lado,

¹³⁵ Fundamento de Derecho Tercero: “*Por otra parte, en cuanto a la pretendida infracción del artículo 16-2 afirmar que la realidad de la existencia de tal infracción se acredita por la circunstancia de que para entablar el proceso los actores tuvieron que declarar sus creencias religiosas, constituye un salto dialéctico en el vacío, cuya aceptación daría lugar a la absurda conclusión de que asumida por los actores la carga de acudir a un proceso para defender los que entienden que son sus derechos, los medios y posiciones utilizados libremente para su defensa se constituyan en exclusivos elementos definidores de aquellos derechos*”.

el artículo 14, garante de la prohibición de discriminación en el disfrute de los derechos y libertades contenidos en el Convenio. Y así fue tratada por el Tribunal, que no consideró que hubiese que analizar la existencia de una violación a la libertad de religión de los demandantes, o a la libertad de manifestar sus creencias, sino si existía una discriminación en el ejercicio de tales derechos por parte de los miembros de una confesión religiosa diferente a la Católica. A fin de responder a tal cuestión, resultaba especialmente relevante el hecho de que la Santa Sede tuviese suscritos, desde el año 1979, unos acuerdos con el Estado español que imponían derechos y deberes recíprocos, y que no se habían repetido con ninguna otra Iglesia. Al entender del Tribunal, el hecho de que fuese necesario suscribir un acuerdo con el Estado para que parte de la recaudación tributaria tuviese como objeto financiar a una concreta confesión tiene cabida dentro del margen de apreciación que el artículo 9 concede a cada Gobierno, especialmente amplio en este caso dada la inexistencia de un sistema común, a nivel europeo, de financiación de las Iglesias. Finalmente, resultó también relevante el hecho de que la normativa tributaria no impusiese la obligación de destinar una parte de los impuestos a la Iglesia Católica, pudiendo optar el contribuyente por destinar la asignación tributaria a otras finalidades de interés social. En definitiva, se entendió en este caso que la demanda carecía manifiestamente de fundamento, por lo que fue inadmitida a trámite.

4.3 La libertad garantizada por el artículo 9 CEDH no garantiza la objeción de conciencia fiscal, impidiendo al contribuyente decidir el destino de los impuestos que pague (asunto *C. contra Reino Unido*).

Hacíamos, finalmente, alusión a un tercer uso del artículo 9 CEDH en las relaciones entre el contribuyente y la Administración tributaria: la denominada “objeción de conciencia fiscal” o, dicho de otra manera, la pretensión de que la recaudación obtenida vía tributos no se destine a financiar gastos (generalmente de naturaleza militar) relacionados con actividades que atenten contra la ideología, conciencia o religión del obligado tributario. A diferencia de la asignación tributaria que acabamos de comentar, en esta ocasión el contribuyente no pretende que parte de sus impuestos se destine a actividades concretas; sin embargo, sí se opone a que con su dinero se estén financiando actividades militares, abortos o cualquier otra actividad que

sea contraria a la ideología o creencias del contribuyente. ¿Ampara el artículo 9 CEDH tal pretensión?

El Tribunal de Estrasburgo tuvo ocasión de pronunciarse sobre este extremo en el caso *C. contra Reino Unido*¹³⁶: el demandante, perteneciente a la “Sociedad Religiosa de los Amigos”, percibía rendimientos tanto del trabajo por cuenta ajena como de una actividad económica, estando los primeros sujetos a retención mientras que los segundos debían ser objeto de autoliquidación e ingreso de la cantidad correspondiente directamente por el contribuyente. En el año fiscal 1981/82, y tras autoliquidar el impuesto sobre la renta correspondiente, exigió una garantía, como condición para el pago de la cuota, de que dicha cantidad no iba a ser destinada a fines contrarios a su conciencia y creencias religiosas y filosóficas. La nada sorprendente negativa de las autoridades a proceder en los términos exigidos por el Sr. C finalizó mediante la demanda planteada ante el TEDH, en la que se alegaba violación de, entre otros, el artículo 9 CEDH. A juicio del demandante, el pacifismo debe ser incluido en dicho precepto como creencia filosófica. La manifestación de dicha creencia exige a la persona oponerse al uso de la fuerza como herramienta para la resolución de conflictos. Así, dado que parte de la recaudación de impuestos se destina a gastos militares (en el caso que comentamos, el 40%), el desviar una parte de su deuda tributaria hacia fines pacíficos no sólo debe ser considerado como “consistente” con su conciencia, sino incluso necesario. Sin embargo, la Comisión, al analizar la admisibilidad de la demanda, la rechazó aduciendo que el pago de impuestos constituye una obligación genérica que no tiene implicaciones específicas de conciencia. Su neutralidad se pone de manifiesto en el hecho de que ningún contribuyente puede influir o determinar la finalidad de las cantidades recaudadas. Afirmando que debe acudir a procesos democráticos en apoyo de sus pretensiones, la Comisión concluyó que no se había producido ninguna violación del artículo 9 CEDH y que, en consecuencia, la demanda se encontraba manifiestamente mal fundada, sin necesidad de entrar en el fondo del asunto¹³⁷.

¹³⁶ *C. contra Reino Unido*, nº 10358/83, Decisión de la Comisión de 15 de diciembre de 1983.

¹³⁷ Sobre este pronunciamiento, pueden consultarse los trabajos de CEBRÍA GARCÍA, M. La objeción fiscal. *Quincena Fiscal*. Aranzadi, nº 22/2011, quien llama la atención sobre otros ámbitos en los que se puede manifestar la objeción de conciencia por parte del obligado tributario: “... conviene señalar otro problema que se viene planteando en España y que guarda cierta similitud con la objeción de conciencia fiscal a la aseguración obligatoria. Se trata de la petición de reembolso a la sanidad pública de los

En España, la libertad de conciencia también se ha dejado sentir en el ámbito tributario, si bien adelantamos que los intentos por situar tal derecho como excusa para decidir el destino dado a una parte de los impuestos pagados por el contribuyente (o incluso para no pagar una porción de impuestos) han corrido similar suerte que los restantes casos que, según hemos visto, ha resuelto el Tribunal de Estrasburgo. Así es el caso, por ejemplo, del Auto del Tribunal Constitucional, de fecha 1 de marzo de 1993, en el que despachó un recurso de amparo formulado por un contribuyente que se aplicó una deducción en su cuota íntegra del IRPF por un importe equivalente a la proporción que los gastos militares tenían en la Ley de Presupuestos Generales del Estado del ejercicio en cuestión. Al recibir la oportuna liquidación provisional por parte de la Administración tributaria, eliminando dicha “deducción”, se inició un largo proceso de revisión, fundamentado en el derecho a la objeción de conciencia del artículo 30.2 CE y el derecho a la libertad ideológica del artículo 16.1 CE, y que concluyó con la resolución citada. En ella, el máximo intérprete de nuestra Constitución comenzó afirmando que la objeción de conciencia constituye un derecho constitucional autónomo y protegido por el recurso de amparo, pero su relación con el artículo 16.1 CE no autoriza ni permite calificarlo de fundamental, pues su contenido esencial consiste en el derecho a ser declarado exento del deber general de prestar el servicio militar. Como consecuencias de ello, se citan las dos siguientes: 1) por un lado, la objeción de conciencia no se puede extender subjetivamente, por razón de las propias creencias, más allá del ámbito objetivo del deber general que la Constitución establece. Por ello, no cabe alegar la objeción de conciencia como excusa para incumplir el deber general de contribuir del artículo 31 CE; 2) por otro lado, no cabe tampoco ampararse en el artículo 16.1 CE para excusarse de dicho deber general de contribuir. La facultad que tal

gastos ocasionados en la sanidad privada por intervenciones médicas realizadas en la forma requerida por determinados grupos religiosos y que no están cubiertas por la sanidad pública. Tal es el caso de los Testigos de Jehová que demandan intervenciones sin empleo de tratamientos hemotransfusionales y para ello acuden a la medicina privada. La sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 1993, en recurso de casación para la unificación de la doctrina, adujo al respecto que «el Estado debe respetar las creencias religiosas; pero no tiene el deber de financiar aquellos aspectos de las mismas que no sean acreedores de protección o fomento desde el punto de vista del interés general..., máxime en «un sistema caracterizado por la limitación de medios y por su proyección hacia una cobertura de vocación universal» (F.J.2º). Años después también el Tribunal Constitucional en sentencia de 28 de octubre de 1996 se pronunció al respecto, señalando que «de las obligaciones del Estado tendentes a facilitar el ejercicio de la libertad religiosa, no puede seguirse, porque es cosa distinta, que esté obligado a otorgar prestaciones de otra índole para que los creyentes de una determinada religión puedan cumplir los mandatos que les impone sus creencias» (F.J.4º).»

posibilidad otorgaría a todos los contribuyentes de disponer de una parte de su deuda tributaria en función de su ideología no es compatible con el Estado social y democrático de Derecho configurado por nuestra Constitución.

Finalmente, hemos de traer a colación la proposición de ley relativa a la objeción de conciencia fiscal a los gastos militares, presentada en el Congreso por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana¹³⁸ y a través de la cual se pretendía dar amparo legal “...a un incipiente grupo de personas” que, desde el año 1983, comenzó a practicar la objeción de conciencia fiscal detrayendo de la cuota íntegra del IRPF el porcentaje que, cada año, la Ley de Presupuestos Generales del Estado asigna a gastos de defensa, aplicando ese porcentaje a entidades pacifistas sociales y adjuntando en la declaración de IRPF el justificante del destino dado a ese dinero. Haciéndose eco de la postura del Tribunal Constitucional que hemos expuesto con anterioridad, la proposición de ley busca regular legalmente la objeción de conciencia fiscal para que pudiese ser practicada por los contribuyentes, mediante la opción de destinar un porcentaje de su cuota a defensa y gastos militares o a entidades dedicadas al fomento de la paz y la solidaridad.

El contenido de la proposición de ley era, en síntesis, el siguiente:

- a) En primer lugar, se reconocía el derecho a la objeción de conciencia de aquellos contribuyentes contrarios a la participación a la guerra y al gasto militar y que desearan aportar una parte de la cuota de su declaración de IRPF al fomento de la paz y la solidaridad.
- b) El porcentaje de la cuota que tendría tan loable fin variaría cada año, fijándose por la Ley de Presupuestos Generales del Estado (en función del porcentaje que en éstos se nutran los gastos de defensa).
- c) Para garantizar el correcto destino de las cantidades detraídas de gastos de defensa por los contribuyentes que ejerciesen la objeción de conciencia, se contemplaban dos medidas: por un lado, la inclusión de una partida en los

¹³⁸ BOCG serie B, núm. 192-1, de 24 de junio de 2005.

Presupuestos Generales del Estado de cada año destinada al fomento de la paz y la solidaridad, la cual se dotaría de la parte porcentual que los contribuyentes objetores destinasen a dicha finalidad; por otro lado, se prevía la creación de una Oficina para la Paz y la Solidaridad, cuya función sería gestionar tal partida presupuestaria, así como establecer qué actividades comprendía y qué requisitos debían cumplir las entidades dedicadas al fomento de la paz y la solidaridad para acceder a ayudas y subvenciones (ello no obstante, se contempla igualmente la posibilidad de que las funciones de esa Oficina para la Paz y la Solidaridad sean asumidas por las Comunidades Autónomas con organismos, consejos u oficinas equivalentes).

5. EL ARTÍCULO 10 CEDH Y LA LIBERTAD DE EXPRESIÓN.

5.1 La libertad de expresión del contribuyente y el “deber” de soportar las críticas por parte de los funcionarios públicos (asunto *Mariapori contra Finlandia*).

La libertad de expresión aparece regulada en los siguientes términos:

- 1. Toda persona tiene derecho a la libertad de expresión. Este derecho comprende la libertad de opinión y la libertad de recibir o de comunicar informaciones o ideas sin que pueda haber injerencia de autoridades públicas y sin consideración de fronteras. El presente artículo no impide que los Estados sometan a las empresas de radiodifusión, de cinematografía o de televisión a un régimen de autorización previa.*
- 2. El ejercicio de estas libertades, que entrañan deberes y responsabilidades, podrá ser sometido a ciertas formalidades, condiciones, restricciones o sanciones, previstas por la ley, que constituyan medidas necesarias, en una sociedad democrática, para la seguridad nacional, la integridad territorial o la seguridad pública, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, la protección de la reputación o de los derechos ajenos, para impedir la divulgación de informaciones confidenciales o para garantizar la autoridad y la imparcialidad del poder judicial.*

Como ha declarado el Tribunal, la libertad de expresión constituye “*uno de los fundamentos esenciales de una sociedad democrática, una de las condiciones*

*primordiales de su progreso y de la auto realización de cada individuo*¹³⁹. El derecho contenido en el artículo 10 CEDH se encuentra en la base de la democracia, por cuanto que, sin posibilidad real de manifestar o recibir libremente diferentes opiniones, la elección de los representantes de los ciudadanos se encuentra notablemente limitada. No obstante, su valor no es absoluto, por cuanto que un ejercicio descontrolado de la libertad de expresión podría conducir a la limitación de otros derechos recogidos igualmente en el Convenio (por ejemplo, a través de manifestaciones de índole racista o xenófoba que inciten a la violencia respecto de una persona o grupo de personas; en tal caso, debe prestarse atención a los restantes derechos y libertades en conflicto, en orden a determinar la procedencia o no de la imposición de límites a la libertad de expresión). A esta idea responde, en definitiva, la estructura del artículo 10 que, al igual que otros preceptos del Convenio, dedica su primer apartado a delimitar el alcance del derecho reconocido por el mismo, mientras que su segundo apartado se dedica a contemplar los supuestos y condiciones en los que cabe limitar o restringir tal derecho.

Respecto al contenido positivo de la libertad de expresión, se deduce del primer párrafo que el mismo abarca tres aspectos diferentes, a saber:

- a) En primer lugar, la libertad de mantener opiniones.
- b) En segundo lugar, la libertad de expresar opiniones o ideas.
- c) Finalmente, la libertad de recibir de terceros informaciones o ideas.

A priori, el derecho que comentamos no parece que tenga especial incidencia en la relación Administración-contribuyente. Sin embargo, en las siguientes líneas examinaremos las demandas planteadas ante el Tribunal con base en la libertad de expresión manifestada por un contribuyente.

En primer lugar, en el asunto *Mariapori contra Finlandia*¹⁴⁰, la demandante, experta fiscal, intervino como testigo en un caso de fraude fiscal, en el que alcanzó conclusiones muy distintas a las manifestadas por los actuarios (en concreto, consideró que los ingresos sujetos a gravamen determinados por la inspección eran superiores en

¹³⁹ Casos *Lingens contra Austria*, nº 9815/82, 8 de julio de 1986; *Sener contra Turquía*, nº 26680/95, ECHR-2000 o *Thoma contra Luxemburgo*, nº 38432/97, ECHR-2001, entre otros.

¹⁴⁰ *Mariapori contra Finlandia*, nº 37751/07, ECHR-2010.

casi 500.000 euros a los que ella estimaba correctos). Al ser preguntada, en dicho procedimiento, sobre los motivos de tal diferencia y, en concreto, si podía deberse a la negligencia de los actuarios, contestó que, en su opinión, había sido intencionado¹⁴¹. Igual de tajante fue cuando, a preguntas del fiscal sobre si los inspectores habían cometido errores de forma intencionada, respondió afirmativamente, ya que las cantidades no podían explicarse de otra forma¹⁴².

La difusión mediática que tuvo este asunto no bastó a la señora Mariapori que, en el año 1998, publicó un libro sobre fiscalidad en el que citaba el asunto en cuestión, afirmando que uno de los dos inspectores cometió perjurio de forma consciente y deliberada. Tanto atrevimiento en sus palabras derivó, finalmente, en el inicio de acciones contra ella por calumnias tanto por la declaración vertida en el juicio como por la expresada en su libro. En el año 2004, la Sra. Mariapori fue considerada culpable por el contenido de su libro y condenada por ello a cuatro meses de prisión condicional; respecto a su testimonio en el juicio, el posible delito de calumnias había quedado prescrito, por lo que no hubo condena alguna. Este fallo fue, posteriormente, confirmado por el Tribunal de Apelación, ante el que ya se alegaba la vulneración del artículo 10 CEDH.

Ya en sede del TEDH, se afirmó por éste que, efectivamente, se había producido una injerencia en la libertad de expresión contenida en el artículo 10 CEDH como consecuencia de la pena impuesta a la demandante. Dicha injerencia se encuentra amparada por la Ley (Código Penal) y tiene un fin legítimo: proteger la reputación o los derechos ajenos. Restaba por ver, en fin, si la injerencia era necesaria o no en una sociedad democrática.

A juicio del Tribunal, los funcionarios públicos en el ejercicio de su cargo se encuentran, al igual que los políticos, sujetos a unos límites de crítica más amplios que el resto de ciudadanos. Basándose en su propia jurisprudencia, sostiene que las restricciones a la libertad de expresión del abogado defensor en un procedimiento sólo pueden aceptarse en circunstancias excepcionales y, según el Tribunal, tales

¹⁴¹ “No, to my mind they have done it intentionally”.

¹⁴² “The figures cannot be explained otherwise. The tax inspectors have not a single ground to arrive at these figures”

consideraciones deben aplicarse igualmente respecto de las declaraciones efectuadas por un testigo en juicio. A mayor abundamiento, continúa, una injerencia en la libertad de expresión a lo largo de un juicio puede provocar, a su vez, una injerencia en el artículo 6 CEDH. Por cuanto hace al contenido del libro, el hecho de imponer pena de cárcel resulta desproporcionado, especialmente habida cuenta el contenido de las afirmaciones incluidas en él (no se trataba de un caso de incitación a la violencia, racismo...). En conclusión, a juicio del TEDH, el órgano judicial nacional no logró un equilibrio razonable en ninguno de los dos casos: ni respecto de la declaración en el juicio, por entender que no era necesario limitar la libertad de expresión en dicha declaración (algo que no se hizo, desde luego, por el juez que dirigía el asunto, ante el cual la testigo declaró bajo juramento exclusivamente a las preguntas que se le hacían); ni respecto al libro, por lo desproporcionado de la pena impuesta. Por lo tanto, en este caso se entendió vulnerado el artículo 10 CEDH¹⁴³.

5.2 La libertad de expresión puede ser limitada para preservar los derechos de terceros (asunto *Taffin et Contribuables Associés contra Francia*).

Distinta suerte corrió el demandante en el asunto *Taffin et Contribuables Associés contra Francia*: en el boletín de información trimestral publicado por la entidad sin ánimo de lucro “Contribuables Associés” correspondiente al mes de julio de 2001, se contenía una entrevista a un conocido productor de televisión que había sido objeto de dos inspecciones por parte de Hacienda: una a su sociedad y otra a él como persona física. En dicha entrevista, el obligado tributario cargó sus iras contra la inspectora que había dirigido las actuaciones de comprobación, afirmando que había cometido falsedades y que estaba decidida a “conseguir su piel a cualquier precio”. La inspectora acusó tanto al obligado tributario como a la publicación por un delito de difamación pública contra un funcionario, finalizando el procedimiento ante los Tribunales internos con una condena por dicho delito, imponiéndose una compensación económica a favor de la inspectora.

¹⁴³ En opinión de BAKER, P., este caso no representa una carta blanca para difamar a los funcionarios de Hacienda, pero sí el reconocimiento de que éstos deben tolerar un mayor grado de crítica (European Taxation, diciembre 2010).

Ya en sede del TEDH, se constata que la sanción impuesta constituye claramente una injerencia a la libertad de expresión. Siendo así, en orden a determinar si la misma respeta o no el artículo 10 CEDH, se hace preciso comprobar si 1) está prevista por Ley; 2) persigue un fin legítimo; y 3) es necesaria en una sociedad democrática.

Los primeros dos puntos los despacha de forma rápida: el primero, mediante cita de la Ley francesa de libertad de prensa, de 29 de julio de 1881, la cual satisface las exigencias de accesibilidad y previsibilidad requeridas por el artículo 10.2 CEDH; el segundo, señalando como fin legítimo perseguido por la medida la protección de la reputación o de los derechos ajenos (la inspectora).

Con mayor detenimiento se analiza la necesidad en una sociedad democrática de la injerencia efectuada. Para empezar, el Tribunal afirma que los impuestos son un tema de interés general para la comunidad, respecto de los cuales se tiene derecho a informar al público a través de una revista. Igualmente, recuerda que es jurisprudencia constante la de atribuir un papel fundamental a la libertad de expresión para el buen funcionamiento de una sociedad democrática. Dicho esto, recuerda que, en el caso enjuiciado, a la revista no se le condena por difundir ideas relativas a los impuestos o a los servicios de Hacienda. Por el contrario, la condena se basó en el incumplimiento de sus obligaciones de prudencia y equilibrio en relación con los cargos contra la inspectora. A juicio del Tribunal, la libertad de expresión implica deberes y responsabilidades, que también se exigen a los medios de comunicación aun cuando se trate de informar sobre asuntos de gran interés. En el caso en cuestión, la revista que publicó las acusaciones contra la citada funcionaria pública no logró demostrar ni la veracidad de la denuncia ni su buena fe. Habida cuenta el importe de la condena acordada por los Tribunales internos, el TEDH concluye que tal medida es pertinente para alcanzar el fin perseguido, sin que tuviese el carácter de desproporcionada. En definitiva, consideró que no se había violado el artículo 10 CEDH por parte del Estado francés.

6. EL ARTÍCULO 11 CEDH Y LA LIBERTAD DE REUNIÓN Y DE ASOCIACIÓN

6.1 La afección parcial de un impuesto a una determinada asociación no contraviene la libertad de asociación (asunto *X contra Países Bajos*).

El artículo 11 CEDH consagra la libertad de reunión y asociación de este modo:

1. Toda persona tiene derecho a la libertad de reunión pacífica y a la libertad de asociación, incluido el derecho a fundar, con otras, sindicatos y de afiliarse a los mismos para la defensa de sus intereses.

2. El ejercicio de estos derechos no podrá ser objeto de otras restricciones que aquellas que, previstas por la ley, constituyan medidas necesarias, en una sociedad democrática, para la seguridad nacional, la seguridad pública, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y libertades ajenos. El presente artículo no prohíbe que se impongan restricciones legítimas al ejercicio de estos derechos por los miembros de las fuerzas armadas, de la policía o de la Administración del Estado

Las libertades recogidas en el primer párrafo del artículo 11 CEDH guardan una estrecha relación con los artículos 9 y 10, esto es, con la libertad de conciencia, pensamiento y religión, y con la libertad de expresar abiertamente tales pensamientos o ideas. Mediante este precepto, en definitiva, se garantiza que el ejercicio de los derechos y libertades anteriores puede ser ejercido de forma colectiva, como no podría ser de otra manera en una sociedad democrática. En sentido positivo, pues, cualquier persona puede reunirse con otros o, dando un paso más, constituir un ente con personalidad jurídica propia; sin embargo, en sentido negativo este precepto reconoce igualmente el derecho a no pertenecer, en contra de su voluntad, a una asociación válidamente constituida.

De igual modo que hemos visto en otros artículos del Convenio, el párrafo segundo establece los criterios a tener en cuenta para limitar la libertad de asociación. Tales criterios son:

a) Por un lado, que la medida esté prevista por ley, entendiéndose cumplido este requisito no sólo por el hecho de aparecer contemplada en una norma jurídica del Estado en cuestión, sino además siempre que dicha norma cumpla con determinados estándares de calidad: claridad de la norma, previsibilidad de la misma...

b) En segundo lugar, que la restricción a esta libertad sea necesaria en una sociedad democrática, debiendo dotarse al término “necesaria” de un carácter estricto y no amplio. En este punto se otorga a cada Estado un determinado margen de apreciación para decidir si las necesidades de su sociedad requieren o no la limitación al derecho en cuestión, limitándose el Tribunal a revisar, y no a sustituir, las decisiones adoptadas bajo dicho margen de discrecionalidad.

c) Finalmente, que tal restricción persiga un fin expresamente previsto en el Convenio, a saber: la seguridad nacional, la seguridad pública, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y libertades ajenos.

Ya en el año 1982 se presentó una demanda ante los órganos de control de Estrasburgo por supuesta vulneración del artículo 11 CEDH, apoyando dicha pretensión en la existencia de normas tributarias contrarias al contenido de la libertad de asociación¹⁴⁴. En concreto, la demanda se presenta por unos ciudadanos holandeses dedicados a la producción y venta de bulbos de flores y productos relacionados que, a su vez, eran miembros de una asociación para el cultivo de bulbos de flores (KAVB, siguiendo sus siglas en neerlandés). Este sector de actividad se sometía a un impuesto sobre las ventas de bulbos gestionado por un organismo público (PVS), tributo éste que motivó la reclamación que comentamos. En el año 1979, reclamaron contra el impuesto que se les había exigido por la venta de bulbos, esgrimiendo que el mismo implicaba una vulneración de la libertad de asociación contenida en el artículo 11 CEDH. En apoyo de dicha afirmación, razonaban que sólo una pequeña parte de la recaudación obtenida con este impuesto era mantenida por dicho organismo. La mayor parte, por el contrario, se distribuía de forma que beneficiaba a entidades privadas, siendo el principal de dichos beneficiarios el Consejo Neerlandés de Productores de Bulbos de

¹⁴⁴ Asunto *X contra Países Bajos*, nº 9926/82.

Flores y, en segundo lugar, dos agrupaciones de productores afiliados a dicho Consejo, entre las que se encuentra la asociación KAVB. A juicio de los demandantes, el impuesto que venían obligados a satisfacer constituía una contribución obligatoria a una entidad de carácter privado que, de facto, implicaba la pertenencia a dicha entidad.

La Comisión (encargada, por razón de la fecha en la que se presentó la demanda, de pronunciarse sobre la admisibilidad de la demanda), despachó la misma sin excesivos problemas: si bien se admite que la libertad de asociación implica la libertad de no asociarse, el hecho de que parte de un tributo se destine a una determinada asociación no supone, *per se*, que exista una obligación de pertenecer o unirse a dicha asociación. Por lo tanto, se inadmitió la demanda sin entrar en el fondo del asunto.

6.2 Pero la afección exclusiva sí puede constituir una injerencia en la libertad de asociación prohibida por el artículo 11 CEDH (asunto *Vörður Ólafsson contra Islandia*).

Distinta suerte sufrió la demanda analizada en el caso *Vörður Ólafsson contra Islandia*¹⁴⁵. En dicho caso, el demandante planteaba una vulneración del artículo 11 CEDH por el hecho de encontrarse sometido, por Ley, al pago de un impuesto industrial equivalente al 0,08% de su cifra de negocios y cuyo destinatario último era la Federación de Industrias Islandesas, entidad a la que ni él en particular, ni la asociación de la que formaba parte, se encontraban afiliadas. En concreto, el impuesto lo cobraba la Administración, quien por dicha gestión se reservaba un 0,5% de la recaudación obtenida, transfiriendo el remanente a la Federación, la cual debía emplear las sumas obtenidas en la promoción de la industria y el desarrollo industrial de Islandia.

Lo primero que resuelve el Tribunal es la determinación de si realmente ha habido una injerencia en el derecho del demandante a la libertad de asociación. A tal fin, nos recuerda que el artículo 11 debe ser visto como comprensivo de un derecho negativo de asociación o, en otras palabras, “*un derecho a no ser forzado a unirse a una asociación*”. No obstante, no toda compulsión para formar parte de una asociación será siempre contraria al Convenio, sólo aquellas que afecten a la sustancia misma de la

¹⁴⁵ *Vörður Ólafsson contra Islandia*, n° 20161/06.

libertad de asociación. En el caso examinado, además, se presta especial atención al hecho de que la protección de los derechos y libertades contenidos en los artículos 9 y 10 CEDH es uno de los objetivos de la libertad de asociación, y que tal protección únicamente puede asegurarse a través tanto de un derecho positivo como de un derecho negativo a la libertad de asociación. Los elementos que, en definitiva, toma en consideración el Tribunal para resolver esta primera cuestión, fueron los siguientes:

1. En primer lugar, se afirma que el pago del impuesto industrial no supone una obligación de unión a la Federación de Industrias, es decir, ni el demandante ni la asociación de la que sí es miembro fueron obligados a afiliarse a la Federación. Ello no obstante, la obligación de pago del impuesto posee una característica en común con la incorporación a la Federación como miembro: la de contribuir financieramente a los fondos de la Federación.

2. En segundo lugar, siguiendo en este punto la defensa del Estado demandado, se conviene con éste en que la falta de pago del impuesto únicamente podría tener consecuencias en el orden administrativo, tendentes al cobro de la deuda no abonada mediante el embargo y venta, en su caso, de los activos del contribuyente. Pero, a diferencia de otros casos también examinados por el Tribunal, el incumplimiento de la obligación de pago del tributo en cuestión no llevaría aparejadas otras consecuencias tales como la pérdida de empleo o la pérdida de su licencia profesional.

3. En tercer lugar, la Federación a la que el demandante venía obligado a sostener económicamente a través del impuesto industrial defendía ideas y políticas radicalmente contrarias a las del propio actor.

4. En cuarto lugar, aunque es cierto que el importe del tributo es bastante modesto (0,08% sobre la cifra de negocios) desde un punto de vista individual, su carácter sistemático, extensivo y periódico le concede un impacto considerable, beneficiando exclusivamente a una única entidad, la Federación de Industrias, sin que ninguna otra asociación similar pueda participar en la recaudación del impuesto industrial, y sin que los contribuyentes de dicho tributo puedan, en las asociaciones de las que sí sean miembros, deducir en su cuota el importe satisfecho en concepto de impuesto industrial (facultad que, sin embargo, sí se concede a los miembros de la Federación).

Con base en las anteriores consideraciones, finaliza concluyendo que sí ha habido una injerencia en la libertad de asociación del demandante . En consecuencia, procede a continuación analizar si dicha injerencia, en los términos del segundo párrafo del artículo 11, se encontraba justificada o no.

Siguiendo el orden de dicho párrafo, afirma rápidamente que la medida se encuentra prevista por ley, al venir regulado el impuesto industrial en una norma del año 1993.

Respecto a la segunda condición, y en contra de lo sostenido por el demandante, a juicio del Tribunal sí se está persiguiendo un fin legítimo por el impuesto industrial, a saber, “promover la industria y el desarrollo industrial de Islandia”, lo cual tiene cabida dentro del más amplio concepto de “proteger los derechos y libertades de los demás”

Finalmente, resta por examinar si la medida puede ser considerada necesaria en una sociedad democrática. Al respecto, se presta atención a los siguientes tres puntos: 1) en primer lugar, si la injerencia en el derecho o libertad fundamental responde a una presión social; 2) en segundo lugar, si la medida es proporcionada en atención a la finalidad de la misma; 3) en tercer lugar, si las razones ofrecidas por las autoridades nacionales para justificar la medida son relevantes y suficientes.

El TEDH insiste en conceder en esta materia un amplio, mas no ilimitado, margen de apreciación a los Estados. Por otro lado, acoge favorablemente los argumentos estatales sobre la conveniencia de centralizar en la Federación de Industrias la promoción de la industria islandesa, asignándole en exclusiva la recaudación del impuesto industrial en lugar de repartir el mismo entre varias pequeñas organizaciones. No obstante, la citada Federación dispone de facultades muy amplias para gestionar el tributo recaudado a su favor, detectándose por parte del TEDH una falta de transparencia y de responsabilidad con respecto a los no-miembros que, sin embargo, se ven obligados a financiar a la Federación a través del impuesto industrial. Ello conduce a que estos últimos, que no se encuentran afiliados a la Federación, se encuentren en una posición de desventaja respecto de ésta a la hora de perseguir sus fines. Por ello, la injerencia en su derecho a la libertad de asociación se considera que no está sustentada

en motivos suficientes y necesarios, habiéndose en consecuencia fallado a la hora de mantener un equilibrio justo entre la libertad de asociación y el interés general en promover y desarrollar la industria islandesa. En definitiva, el impuesto industrial constituye una vulneración del artículo 11 CEDH.

Este pronunciamiento coincide con el sostenido, en nuestro ordenamiento interno, por el Tribunal Constitucional con ocasión del análisis de la adscripción obligatoria a las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación¹⁴⁶.

A modo de recordatorio, debemos citar la Base 4ª de la Ley de 1911, en la que se establecía que “*Cada Cámara se compondrá del número de miembros que determine el Ministro de Fomento, no pudiendo ser inferior á 10 y superior á 40. Estos miembros serán elegidos por el sufragio de los comerciantes, industriales y nautas que paguen por cuota del Tesoro una cantidad no inferior á 40 pesetas anuales y estén comprendidos en las 8 primeras clases de la tarifa primera, en la segunda salvo los epígrafes del 85 al 103 inclusive; en la tercera y en la sección de artes y oficios de la cuarta de la contribución industrial y de comercio, y los que paguen por utilidades (tarifa tercera)*”. Es decir, se imponía el carácter obligatorio de la pertenencia a las Cámaras, frente al carácter voluntario que tenía hasta esa fecha.

Por su parte, la Base 5ª contemplaba, como medida de financiación de estos organismos, la percepción de “*hasta un 2 por 100 de la contribución que satisfagan sus electores por el ejercicio del comercio o de la industria*”. En definitiva, cualquier persona, física o jurídica, que desarrollase las actividades previstas en la Base 4ª, no

¹⁴⁶ Los antecedentes normativos los situamos en el año 1911, momento en el que tuvo lugar la publicación, en la Gaceta de Madrid nº 182, de 1 de julio, de la Ley de 29 de junio de dicho mismo año, que establecía las bases del funcionamiento de las Cámaras de Comercio e Industria (denominadas de Comercio, Industria y Navegación allí donde tuviesen representación de intereses náuticos). Esta Ley respondía a las solicitudes efectuadas por varias de las Cámaras preexistentes en el sentido de ampliar sus facultades y de obtener recursos permanentes, así como de conferir carácter obligatorio, y no voluntario, a la adscripción a dichas Cámaras, en línea con los criterios adoptados por otras Cámaras europeas (véase GORORDO BILBAO, J.M. *125 años con las empresas, al servicio de la economía española: Cámaras de Comercio, Industria y Navegación*. Ed. Aranzadi, 2005, pág. 122 y siguientes). Las Cámaras se constituyen como organismos oficiales dependientes del Ministerio de Fomento y se les confiere funciones consultivas dentro de la Administración Pública, además de fomentar los intereses del comercio, la industria y la navegación.

solo formaría parte, obligatoriamente, de la Cámara de Comercio que le correspondiese sino que, además, debería contribuir a su financiación.

Pues bien, en sentencia nº 179/1994, el TC pasó a resolver, de forma acumulada, las tres cuestiones de inconstitucionalidad que se le plantearon al respecto. En ella, recordando los motivos por los que se declaró la inconstitucionalidad de las Cámaras Agrarias¹⁴⁷, el TC considera que sí se impone una adscripción obligatoria a las Cámaras de Comercio: aunque la discutida Base 4ª no lo dice así expresamente, indirectamente se alcanza dicho efecto, al designar como electores a los comerciantes, industriales y nautas y, además, al contemplarse en la Base 5ª la imposición de un recurso cameral a cargo de todos los electores. La existencia de dicho recurso, en palabras del Tribunal, *“no puede ser pura y simplemente ignorada, entendiéndolo como un recargo de naturaleza tributaria dispuesto por el legislador sin la menor intervención de la voluntad de las Cámaras. Es precisamente la cualidad de elector de las Cámaras de Comercio, no la de industrial, comerciante o nauta, la que genera esta obligación patrimonial, de tal manera que ser elector y elegible implica ope legis un deber de contenido económico que no puede ser artificialmente desconectado de la intervención de estas categorías de ciudadanos en la constitución de una Cámara de comercio”*.

Sentado lo anterior, el TC señala los límites que no pueden excederse a fin de respetar el derecho a la libertad de asociación del artículo 22 CE:

- Por un lado, no puede verse alterada la libertad de asociación en sentido positivo como consecuencia de la adscripción obligatoria a la Cámara de Comercio. Pese a dicha adscripción, pues, sus electores deben conservar el derecho a asociarse libremente en cualesquiera otras entidades. Este límite, no obstante, quedaba respetado por la regulación de las Cámaras examinada por el Tribunal.

- Por otro lado, la adscripción obligatoria a las Cámaras de Comercio debe encontrar justificación suficiente, ya sea en disposiciones constitucionales, ya sea en las características de los fines de interés público que persigan, de las que resulte la

¹⁴⁷ Sentencia 139/1989.

dificultad de obtener tales fines sin recurrir a la adscripción forzosa a un ente corporativo (Fundamento Jurídico 10).

Examinada la normativa en cuestión, resultaba que, por un lado, la finalidad de las Cámaras de Comercio no era otra que el fomento y la representación de los intereses del comercio, la industria y la navegación; y, por otro lado, que para alcanzar dichos fines se les asignaban una serie de funciones (proponer reformas al Gobierno, formar estadísticas de comercio, navegación e industria, suministrar informes, difundir la enseñanza mercantil, industrial y náutica... Cfr. Base 3ª de la Ley de 29 de junio de 1911). De ello, concluye el Máximo intérprete de la Constitución que, sin restarle importancia a tales funciones, su ejercicio no exige la adscripción obligatoria de comerciantes, industriales y nautas¹⁴⁸.

Como corolario de lo anterior, *“hay que concluir que el régimen de adscripción obligatoria a las Cámaras de Comercio impuesto por la Base Cuarta, apartado 4º, de la Ley de 29 de junio de 1911, quedó derogado en virtud de la Disposición derogatoria, apartado 3º, de la Constitución, por ser contrario a la libertad fundamental de asociación reconocida en el art. 22.1 C.E., en relación con los arts. 1.1 y 10.1 C.E; debiendo extenderse esa declaración, por conexión al párrafo 1 de la Base Quinta de la misma Ley”*.

Estando pendiente de resolverse la cuestión de inconstitucionalidad que dio lugar a la sentencia 179/2004, vio la luz la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación¹⁴⁹. Dicha norma que, dejando inalterada la personalidad jurídica de estos entes, respondía a la necesidad de *“un nuevo texto legal que sustituya la referida Ley de Bases y contemple, desde el punto de vista*

¹⁴⁸ *“En efecto, el fomento y la representación de los intereses del comercio, la industria y la navegación es, sin lugar a dudas, una finalidad jurídicamente relevante, en el sentido de que merece y, además, recibe la protección del ordenamiento jurídico. Ello, no obstante, no significa que el hecho de recibir la tutela del ordenamiento jurídico los convierta automáticamente en intereses públicos o generales, que por su condición de tal puedan justificar la creación legal de un ente corporativo para su defensa y la adscripción obligatoria al mismo. La defensa de estos sectores profesionales y económicos, aunque tengan manifiesta repercusión en los intereses públicos generales, se refiere a los intereses particulares que son propios de unas categorías profesionales concretas, esto es, a los intereses profesionales, y sobre todo económicos, de quienes ejercen el comercio, la industria o la navegación. Se trata, pues, de intereses sectoriales que, en principio, no justifican la obligatoriedad de este tipo de corporaciones”* (Fundamento Jurídico 10)

¹⁴⁹ BOE de 23 de marzo.

cameral, la existencia de un Estado de las Autonomías, el desarrollo y complejidad actuales de la industria, el comercio y la navegación, y la integración de España en la Comunidad Económica Europea”, declaraba electores a las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, que ejercieran actividades comerciales, industriales o navieras en territorio nacional (artículo 6), sometiéndolas al pago del recurso cameral permanente (artículos 12 y 13).

Frente a estos tres artículos que acabamos de citar, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia planteó cuestión de inconstitucionalidad, en la medida en que implicaban la adscripción obligatoria a las Cámaras de Comercio. Dicha cuestión fue resuelta por el Tribunal Constitucional mediante su sentencia número 107/1996, de 12 de junio, en la que daba respuesta a dos cuestiones: en primer lugar, si la nueva regulación suponía una adscripción obligatoria a las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación; en segundo lugar, y en caso de que así fuese, si las funciones públicas atribuidas a estos entes justificaban o no dicha adscripción forzosa.

Al dar respuesta afirmativa a la primera cuestión, el Alto Tribunal abordó la segunda indicando los criterios mínimos para determinar si una determinada asociación de creación legal, de carácter público y adscripción obligatoria, puede superar un adecuado control de constitucionalidad. Tales criterios son:

- a) No puede afectarse la libertad de asociación en sentido negativo, es decir, no puede prohibirse la facultad de asociarse libremente.
- b) Esta forma de actuación administrativa no puede ser convertida en la regla sin alterar el sentido de un Estado social y democrático de Derecho basado en el valor superior de la libertad y que encuentra en el libre desarrollo de la personalidad el fundamento de su orden político.
- c) Finalmente, la adscripción obligatoria debe encontrar suficiente justificación ya sea en disposiciones constitucionales, ya sea en las características de los fines de interés público que persigan, de las que resulte, cuando menos, la dificultad de obtener tales fines sin recurrir a la adscripción forzosa a un ente corporativo.

A juicio del Tribunal, este último punto era el que podía plantear dudas en el caso objeto de análisis. A fin de despejar las dudas, se acudió a los pronunciamientos

realizados con ocasión de los recursos planteados contra las Cámaras Agrarias (sentencias 132/1989 y 139/1989) y contra las Cámaras Oficiales de la Propiedad Urbana (sentencia 113/1994), y con base en los cuales afirmó que *“la atribución de funciones públicas, en principio, puede justificar la afiliación forzosa, aunque en los casos examinados no fuera así por razón de las dos notas comunes e íntimamente conexas que se apreciaban en las funciones que las Cámaras a las que se refieren podían ejercer por delegación de la Administración: su genericidad y su eventualidad”*. La adscripción obligatoria en los asuntos analizados en anteriores sentencias no resultaba conforme con el derecho a la libre asociación regulado en el artículo 22 de la Constitución dado, entre otros motivos, el carácter vago e impreciso de los cometidos asignados a estos entes, lo genérico de sus funciones y la ambigüedad de sus fines.

En el caso de la Ley 3/1993, el Tribunal Constitucional se apoyó en el artículo 52 CE¹⁵⁰ y en la propia finalidad de las Cámaras de Comercio, así como en la dificultad existente para que tales fines puedan lograrse sin necesidad de afiliación obligatoria, como base para desestimar la cuestión de inconstitucionalidad y mantener viva la nueva regulación de estos entes¹⁵¹.

¹⁵⁰ La ley regulará las organizaciones profesionales que contribuyan a la defensa de los intereses económicos que les sean propios. Su estructura interna y funcionamiento deberán ser democráticos.

¹⁵¹ Fallo que, no obstante, contó con un voto particular del magistrado RODRÍGUEZ BEREIJO, al que se adhirieron tres más, el cual concluye que *“las funciones que la Ley 3/1993 asigna a las Cámaras de Comercio no justifican la adscripción obligatoria de todos los sujetos que ejercen actividades comerciales, industriales o de navegación, por cuanto no resulta imposible, ni tampoco especialmente difícil, ejercer esas funciones a través de técnicas que no constriñan en grado tan acusado la libertad de asociación de los profesionales afectados. Cualquiera de las funciones analizadas pueden ser encomendadas a asociaciones de tipo privado, y pueden ser desarrolladas por las propias Cámaras de Comercio sin necesidad de obligar a todos los comerciantes, industriales y nautas a pertenecer obligatoriamente a la corporación y a sostenerla con sus aportaciones coactivas”*. En cualquier caso, la controversia puede entenderse desaparecida tras la publicación, en el año 2011, de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, que eliminó la adscripción obligatoria a las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, convirtiéndola en facultativa. Meses antes, el Real Decreto-ley 13/2010 eliminó el recurso cameral permanente. Precisamente, esta última norma justificaba la supresión de este recurso económico en incentivar que las Cámaras cumplan con sus funciones con mayor eficiencia, dado que la necesidad de asegurar el interés de las empresas por seguir contribuyendo servirá de estímulo para impulsar su modernización y consolidación como prestadoras de servicios de mayor utilidad para sus asociados.

7. EL ARTÍCULO 12 CEDH Y EL DERECHO A CONTRAER MATRIMONIO.

7.1 Una mayor tributación de las parejas casadas respecto a las uniones no matrimoniales no representa una vulneración del artículo 12 CEDH (asunto *Lindsey contra Reino Unido*).

Dispone el artículo 12 CEDH:

A partir de la edad núbil, el hombre y la mujer tienen derecho a casarse y a fundar una familia según las leyes nacionales que rijan el ejercicio de este derecho.

El derecho reconocido por el precepto transcrito se ejercerá de conformidad con lo que disponga la normativa doméstica de cada país que, sin embargo, no puede limitarlo de tal forma que su esencia misma quede mermada (caso *O'Donoghue y otros contra Reino Unido*, demanda nº 34848/07). Las limitaciones admisibles desde el punto de vista del Convenio son aquellas referidas a la publicidad de la ceremonia, a sus solemnidades, capacidad para contraer matrimonio, prohibiciones por razón de parentesco, etc. Es más, pese a su íntima relación con el derecho al respeto de la vida privada y familiar garantizado por el artículo 8 CEDH, el derecho a contraer matrimonio aparece reforzado frente a este último al no incluir, en su redacción, ningún motivo para justificar interferencias en su ejercicio por parte del Estado. Por ello, los casos en los que se examinen posibles violaciones del artículo 12 CEDH no deberán comprobar si la injerencia en el ejercicio del derecho es necesaria o responde a una presión social, ya que, aunque así sea, ello no amparará una limitación del derecho de toda persona a contraer matrimonio; bastará, simplemente, con comprobar que la medida en cuestión es o no arbitraria o desproporcionada.

No parece que el Derecho Tributario pueda ejercer una importante influencia en el derecho fundamental de toda persona a contraer matrimonio. No obstante, en el asunto *Lindsay contra el Reino Unido*, demanda nº 11089/84, los demandantes opinaban que la regulación existente en dicho Estado relativa a su imposición sobre la renta podía suponer una vulneración del artículo 12 CEDH. La legislación tributaria existente en el momento de plantearse la demanda (aprobada en 1970) distinguía, a

efectos de impuesto sobre la renta, dos categorías distintas: por un lado, los ingresos del trabajo; por otro lado, los ingresos de inversiones. Adicionalmente, cada contribuyente tenía derecho a un mínimo personal exento de tributación. No obstante, al contraer matrimonio, la esposa que no obtiene rentas del trabajo (aunque sí reciba rentas derivadas de la inversión) pasa a tributar, obligatoriamente, de forma conjunta con su esposo, perdiendo con ello su mínimo personal (incrementándose, en compensación, el mínimo personal del esposo, pero solo en un importe equivalente a un 50% adicional; es decir, a efectos prácticos se estaría perdiendo el 50% del mínimo correspondiente a la esposa). En caso de que se invirtiesen los roles de ambos cónyuges, es decir, la esposa obtiene rentas del trabajo y el esposo se dedica a las tareas del hogar, no se producen los mismos efectos y el marido mantiene su mínimo exento de tributación.

Los efectos señalados no tenían lugar, sin embargo, en el caso de parejas no casadas, aunque viviesen juntas. En esos supuestos, cada miembro de la pareja de hecho conserva su propio mínimo exento de gravamen y no existe la obligación de tributar de forma conjunta. Por este motivo, en definitiva, el matrimonio demandante consideraba que la legislación tributaria del Reino Unido vulneraba el artículo 12 CEDH. No obstante, en fase de admisión de la demanda, la Comisión consideró que no se producía ninguna interferencia en dicho precepto, siendo necesario fijarse, no en un aspecto concreto de la normativa tributaria y de cómo trata ésta a las parejas casadas y a las no casadas, sino en el conjunto de medidas económicas, fiscales y sociales que se aplican a ambas opciones. En consecuencia, la demanda fue inadmitida a trámite.

7.2 La exigencia de una tasa muy elevada para formalizar el matrimonio sí representa una injerencia prohibida en el artículo 12 CEDH (asunto *O'Donoghue y otros contra Reino Unido*).

El siguiente asunto (anterior en el tiempo al que hemos comentado en el epígrafe anterior, pero que sí mereció un examen sobre el fondo del asunto) fue planteado por un nacional nigeriano que pretendía contraer matrimonio con una persona de nacionalidad británica. En tales supuestos, la normativa del Reino Unido exigía que el inmigrante que pretendiese contraer matrimonio obtuviese un certificado de aprobación, el cual requería previamente abonar una tasa por importe de 295 libras.

Aceptando que la normativa nacional podía adoptar medidas para combatir los matrimonios de conveniencia, se alegó que en este caso en particular no había motivos para considerar que se tratase de tal supuesto (por cuanto que existía convivencia previa desde un año antes de pretender contraer matrimonio, así como un hijo en común). Además, y por lo que ahora nos interesa, se alegaba que la exigencia de una tasa por el importe indicado (295 libras) resultaba desproporcionada al no tener en cuenta la situación personal del solicitante y no contemplar ningún supuesto de exención en función de dicha situación personal. El Tribunal consideró que, efectivamente, se estaba limitando el derecho garantizado por el artículo 12 CEDH, incluso cuando, tras una posterior reforma, se contemplaban supuestos de devolución de la tasa en determinadas circunstancias.

Los dos pronunciamientos que acabamos de citar debemos ponerlos en relación con la sentencia del Tribunal Constitucional nº 45/1989, de 20 de febrero de 1989, dictada en la cuestión de inconstitucionalidad nº 1837/1988 planteada por el propio Tribunal a fin de analizar la adecuación a la Constitución de la normativa del IRPF que obligaba a declarar de forma conjunta a las unidades familiares constituidas por los cónyuges y sus hijos menores de edad que convivan con ellos (Ley 44/1978, reformada por las Leyes 48/1985, 33/1987, 37/1988 y Real Decreto-ley 6/1988).

La consecuencia que derivaba de la normativa examinada no era otra, como es sabido, que incrementar el gravamen de los contribuyentes integrados en una unidad familiar, dado el carácter progresivo del impuesto. Ello se justificaba en la existencia de economías de escala derivadas de la vida en común y en la dificultad de discernir, en el caso de la familia, los ingresos y gastos que corresponden a cada miembro (Exposición de Motivos del Proyecto de Ley). Tal incremento trataba de paliarse mediante el uso de deducciones en la cuota.

Como cuestión previa, la sentencia que comentamos deja claro que el concepto de familia que se cita en el artículo 39 CE incluye, sin lugar a dudas, a la que tiene su origen en el matrimonio, citando para ello además la Declaración Universal de Derechos Humanos y el artículo 12 CEDH, entre otras normas de carácter internacional.

Sentado lo anterior, se señala que, si bien la tributación conjunta en el IRPF es admisible desde el punto de vista de la Constitución, ello será así en la medida en que tal régimen no lesione derechos fundamentales del contribuyente. Cita, al respecto, el Tribunal los siguientes límites que no pueden superarse por la ley tributaria so pena de su declaración de inconstitucionalidad:

- En primer lugar, la arbitrariedad de la medida, de forma que únicamente será admisible si se funda en una razón congruente con la finalidad de la norma. En este caso, sería admisible la obligatoriedad de tributar de forma conjunta siempre que ello fuese necesario o, cuando menos, conveniente para determinar la renta de los distintos sujetos que integran la unidad familiar.

- En segundo lugar, la tributación conjunta no puede suponer un incremento de la carga tributaria que correspondería a cada miembro de la unidad familiar en caso de tributar de forma individual. En palabras del propio Tribunal, *“tal cuota única no puede exceder en su cuantía de la que resultaría de adicionar las cuotas separadas que corresponderían a cada uno de los sujetos pasivos”*. Sí se permite, en cambio, que esta cuota única sea inferior a la derivada de la suma de las cuotas individuales de cada miembro de la unidad familiar, siempre que esta medida se emplee como instrumento de protección a la familia.

Pues bien, entendió el Tribunal Constitucional que el régimen de tributación conjunta obligatorio que imponía la normativa examinada infringía el artículo 39.1 CE¹⁵²: Al incrementarse la carga tributaria de una persona integrada en una unidad familiar respecto a la que soportaría si no fuese parte de dicha unidad familiar, no solo se vulnera el principio de igualdad sino, además, se va directamente en contra del mandato constitucional que ordena la protección de la familia, a la cual se está perjudicando. Adicionalmente a dicha argumentación, añade la sentencia otro motivo: al incrementarse la carga tributaria de la familia, este sistema de tributación conjunta forzosa desestimula el trabajo fuera del hogar del posible perceptor de la segunda renta (que es, apunta la sentencia, en la mayor parte de los casos, la esposa)¹⁵³. Y ello,

¹⁵² Los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia.

¹⁵³ Deducción que se ve avalada por el hecho de que, en otros países, se ha acudido a la tributación conjunta precisamente para obtener el resultado contrario, esto es, “devolver la mujer al hogar”.

concluye, concilia difícilmente con el artículo 39.1 en relación con el artículo 32, ambos de la Constitución, cuyo respeto exige la neutralidad del sistema tributario respecto de la situación recíproca de los cónyuges. Esta resolución confiere mayor protección que la otorgada por el TEHD en el asunto *Lindsay* donde, ante un supuesto en el que también se obligaba a tributar de forma conjunta, no se formuló ningún reparo; por el contrario, se alinea con la postura mantenida en el asunto *O'Donoghue*, al vincular la elevada cuantía que deben satisfacer los cónyuges con la vulneración del artículo 12 CEDH.

Es este último razonamiento el que, a nuestro juicio, puede tener más relevancia para nuestro estudio, al poner en relación el artículo 39 (protección de la familia) con el artículo 32 (derecho a contraer matrimonio). Entendemos que matrimonio y familia son conceptos que no pueden entenderse el uno sin el otro: al contraer matrimonio, se está fundando una nueva familia, y ésta, aunque admite modalidades distintas, tiene su origen en la mayoría de los casos en el matrimonio. Por ello, pese a que, como decíamos al introducir el comentario al artículo 12 CEDH, las limitaciones que según el Tribunal de Estrasburgo son admisibles en la regulación, por cada Estado, del derecho a contraer matrimonio se basan en sus solemnidades, requisitos de capacidad, edad, etc., puede ocurrir que una medida de carácter fiscal que tenga como consecuencia conferir un trato perjudicial a la familia suponga, de forma indirecta, una restricción al derecho fundamental de toda persona a contraer matrimonio. Por ello, consideramos que debe interpretarse de forma amplia el artículo 12 CEDH, de manera que se entiendan contrarias al mismo también las medidas que supongan otorgar a la familia, en su condición de efecto o consecuencia del matrimonio, un trato fiscal perjudicial que obstaculice o limite el ejercicio de este derecho.¹⁵⁴

8. EL ARTÍCULO 14 CEDH Y LA PROHIBICIÓN DE DISCRIMINACIÓN.

8.1 Carácter accesorio de la prohibición de discriminación, toda vez que depende de la existencia de otro derecho reconocido en el Convenio (asunto *Vidacar SA y Opergrup SL contra España*).

¹⁵⁴ Como confirmación de la evidente relación entre ambas instituciones, nos remitimos al artículo 9 de la Carta de los derechos fundamentales de la UE, el cual reconoce en un único precepto el derecho a contraer matrimonio y a fundar una familia.

Según el artículo 14 CEDH:

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.

Como ha tenido ocasión de declarar el Tribunal de Estrasburgo, esta garantía carece de existencia independiente, en el sentido de que la prohibición de discriminación se predica, exclusivamente, respecto del goce de los restantes derechos y libertades reconocidos en el CEDH. Por lo tanto, para alegar la existencia de un trato discriminatorio contrario al artículo 14 CEDH es necesario que, previamente, se sea titular de algún otro derecho o libertad reconocido en el Convenio o en sus protocolos. Sin embargo, no es necesario que exista una violación de ese otro derecho o libertad individualmente considerado; antes bien, una medida que sea respetuosa con los restantes derechos y libertades puede, no obstante, suponer una vulneración de los mismos aplicados de forma conjunta con la prohibición de discriminación del artículo 14 CEDH¹⁵⁵.

Al amparo de este precepto, se prohíbe tratar de forma diferente a personas en situaciones similares, a menos que exista una justificación objetiva y razonable para ello, es decir, si no persigue un fin legítimo o si no mantiene una relación de proporcionalidad razonable entre los medios empleados y el fin perseguido. En aplicación de esta norma, el Tribunal otorga a los Estados cierto margen de apreciación para determinar si las diferencias entre las situaciones en otros aspectos análogos justifican las diferencias en el trato y en qué medida¹⁵⁶.

¹⁵⁵ Con la entrada en vigor del Protocolo adicional nº 12, firmado en Roma el 4 de noviembre de 2000, se introduce una prohibición general de discriminación, según la cual “*el goce de los derechos reconocido por la ley ha de ser asegurado sin discriminación alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas o de otro carácter, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación. Nadie podrá ser objeto de discriminación por parte de una autoridad pública, especialmente por los motivos mencionados en el párrafo 1*”.

¹⁵⁶ Asunto “*Relativo a ciertos aspectos del régimen lingüístico de la enseñanza en Bélgica*” contra Bélgica, demanda 1474/62 y otras, y asunto *Fabris contra Francia*, demanda 16574/08, entre otras.

En los años 70, la entonces existente Comisión, encargada entre otras funciones de realizar un proceso de filtrado de las demandas planteadas ante el Tribunal, inadmitiendo aquellas que se consideraban manifiestamente infundadas, tuvo ocasión de pronunciarse en dos asuntos en los que determinados contribuyentes consideraban que habían sido tratados de forma discriminatoria. El primero de dichos asuntos, *caso X. contra Austria*, demanda nº 6087/73, sometía a la consideración de los órganos de control del Convenio la imposición de un nuevo tributo en la ciudad de Viena, exigido a todos los empresarios, si bien calculándose su importe sobre el número de empleados con que contasen. Dicho impuesto tenía por objeto financiar la construcción de un tren subterráneo y, por el demandante, se consideraba infringido el artículo 14 CEDH de forma conjunta con el artículo 1-P1. Se consideró por parte de la Comisión que un impuesto cuyos únicos destinatarios fuesen los empresarios no podía ser considerado discriminatorio, dado que ese grupo se encuentra claramente en una categoría distinta del resto de la población¹⁵⁷.

Idénticos preceptos fueron citados en el caso *A, B, C y D contra Reino Unido*, demanda nº 8531/79, en el cual se ponía en tela de juicio la adecuación al Convenio de Roma de determinada legislación británica aplicable de forma retroactiva y dirigida a combatir un determinado caso de fraude fiscal. En opinión de los demandantes, la nueva normativa introducía diferentes distinciones: en primer lugar, pérdidas derivadas de la negociación de futuros sobre materias primas y las restantes pérdidas; en segundo lugar, pérdidas de las señaladas anteriormente obtenidas por asociaciones y aquellas obtenidas por cualquier otro tipo de persona o entidad; en tercer lugar, pérdidas generadas por asociaciones en las que uno de sus miembros fuese una sociedad y por asociaciones que no contasen con personas jurídicas entre sus miembros; en cuarto lugar, pérdidas de asociaciones con algún miembro persona jurídica donde la evasión fiscal fuese el principal objetivo y restantes pérdidas; etc. A pesar de reconocer la mayor severidad de una norma tributaria que despliega sus efectos hacia momentos pasados, impidiendo por lo tanto la reacción del contribuyente para mitigar los efectos de la misma, en este asunto dio mayor trascendencia a la finalidad perseguida y al hecho de que, sin su aplicación retroactiva, la norma en cuestión difícilmente hubiese logrado dicha

¹⁵⁷ Conclusión que, sin mayores razonamientos, no podemos compartir sin más, ya que no se trata simplemente de determinar la existencia de grupos distintos de población, sino de justificar por qué, en la exacción de un determinado tributo, unos deben contribuir y otros no.

finalidad, sirviendo todo ello para declarar inadmisibile la demanda sin entrar en el fondo del asunto.

No corrieron mejor suerte las demandas planteadas contra España por vulneración de este artículo. En el año 1998¹⁵⁸, dos empresas del sector del juego, y que habían agotado todas las instancias nacionales para obtener el reembolso de la tasa sobre el juego en los importes en que había quedado ésta establecida tras la Ley 5/1990 y, especialmente, dado el carácter retroactivo que dicha norma le había irrogado, decidieron acudir al Tribunal de Estrasburgo sobre la base, entre otros motivos, de que se les había tratado de forma discriminatoria. Alegaban que, mientras que el Tribunal Superior de Justicia de Baleares no había aceptado interponer cuestión de inconstitucionalidad contra la citada Ley 5/1990, su homónimo de Cataluña sí lo había hecho, en el seno de un recurso planteado por otra empresa del sector del juego. Dicha negativa a formular la cuestión de inconstitucionalidad fue seguida de un recurso de amparo que, sin embargo, quedo aplazado en su resolución hasta que se dictase sentencia en la cuestión planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Declarada la inconstitucionalidad de la ley, sin embargo se denegó el amparo solicitado sobre la base de que la inconstitucionalidad de dicha norma no encontraba acomodo en el artículo 14 (que sí da acceso al recurso de amparo) sino en el artículo 31.1 CE que, como es sabido, no permite acceder al amparo constitucional.

Pocas palabras bastaron al TEDH para inadmitir el recurso: si bien la demanda ante el mismo se fundaba en una posible violación de los artículo 6 CEDH (derecho a un juicio equitativo) y 14 CEDH, el primero no resultaba de aplicación al no versar el asunto sobre los derechos u obligaciones de carácter civil de las empresas; y, como consecuencia de ello, y sin entrar en el fondo de la cuestión, tampoco podía admitirse la demanda sobre la base de una hipotética violación de la prohibición de discriminación, toda vez que el artículo 14 CEDH, como hemos indicado, no puede concebirse de forma aislada, sino de manera conjunta con algún otro derecho o libertad fundamental que, en este caso concreto, y tras la desestimación de la alegación basada en el artículo 6 CEDH, no existía.

¹⁵⁸ *Caso Vidacar SA y Opergrup SL contra España*, demandas nº 41601/98 y 41775/98, ya citado anteriormente.

Similar resultado, finalmente, obtuvieron dos contribuyentes del IRPF, Alujer Fernández y Caballero García¹⁵⁹, a quienes no se ofrecía la posibilidad de destinar parte de la cuota íntegra del IRPF a su propia confesión, en lugar de a la Iglesia Católica, dado que no existía un acuerdo entre aquella y el Estado español similar al suscrito con la Santa Sede. A su juicio, la normativa fiscal española vulneraba el artículo 9 CEDH de forma conjunta con el artículo 14 CEDH.

El Tribunal, tras insistir en que este último precepto no impide toda diferencia de trato en el disfrute de los derechos y libertades reconocidos por el Convenio, señaló que únicamente existirá discriminación si dicha diferencia de trato no tiene una justificación objetiva y razonable, no existiendo la debida proporción entre los medios adoptados y la finalidad perseguida. A juicio del TEDH, la exigencia de que exista un convenio con el Estado como requisito previo para tener derecho a recibir una parte de la recaudación del IRPF no resulta infundada ni desproporcionada. Adicionalmente, apunta dos cuestiones más: por un lado, que los sujetos pasivos del IRPF no están obligados a sostener los gastos de la Iglesia Católica pudiendo, si así lo desean, destinar el porcentaje correspondiente de su cuota a actividades de carácter social; por otro lado, que la legislación tributaria permite efectuar donaciones a la Iglesia de la elección del contribuyente (colaborando así al sostenimiento de la misma), con derecho a practicar una deducción en cuota. Por lo tanto, en fin, la demanda resultó inadmitida sin entrar en el fondo del asunto.

8.2 Prohibición de discriminación por motivos de género (el caso *Van Raalte contra Países Bajos*, nº 20060/92).

El caso que nos ocupa presenta, como protagonista, al Sr. Van Raalte, holandés nacido en 1924, soltero y sin hijos que, pese a dicha circunstancia, se vio impelido a pagar una contribución correspondiente al año 1985 en virtud de la Ley de Prestaciones para el Cuidado Infantil¹⁶⁰. Esta norma, aprobada en el año 1962, fue objeto de modificación en 1980, a fin de excluir del pago de la prestación reclamada al Sr. Van

¹⁵⁹ Citados previamente en el epígrafe correspondiente al derecho a la libertad de conciencia recogido en el artículo 9 CEDH.

¹⁶⁰ Esta ley concedía determinadas prestaciones a aquellas personas que, cumpliendo determinados requisitos, tuviesen a su cargo a hijos, incluso aunque el beneficiario de la prestación no hubiese contribuido a este régimen.

Raalte a aquellas mujeres, mayores de 45 años que, al igual que el demandante, se encontrasen solteras y sin hijos. La justificación de dicha exclusión radicaba en las menores probabilidades de tener hijos predicable de dicho segmento de la población.

No conforme con la situación, el Sr. Van Raalte impugnó la liquidación ante varias instancias nacionales, siendo todas ellas desestimadas. Basaba su postura, fundamentalmente, en la existencia de un trato discriminatorio por razón de sexo, dado que un hombre mayor de 45 años, soltero y sin hijos debía hacer frente al pago de la contribución mientras que una mujer que estuviese en su misma situación se encontraba exonerada de la misma.

Una vez declarada admisible la demanda, el TEDH entró en el fondo del asunto, no sin antes repasar los requisitos necesarios para que pudiese prosperar una demanda de este tipo. Así, reiteró que el artículo 14 CEDH sirve de complemento a otros preceptos, no disponiendo por ello de existencia independiente. En definitiva, no hay sitio para aplicar esta norma a menos que los hechos caigan en el ámbito de aplicación de uno o más de los restantes derechos y libertades fundamentales reconocidos en el Convenio o en sus Protocolos. En este caso, a fin de salvar este primer obstáculo, se convino, junto con el demandante, que el derecho que regía este asunto era el contenido en el artículo 1-P1, esto es, el respeto a la propiedad. Por lo tanto, también podía ser aplicable el artículo 14 CEDH.

Sentado lo anterior, se establecen los siguientes principios:

- En primer lugar, una diferencia de trato se considerará discriminatoria si no tiene una justificación objetiva y razonable (es decir, si no persigue un fin legítimo o no guarda la debida relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el objetivo pretendido).
- En segundo lugar, los Estados poseen un margen de apreciación para determinar cuándo situaciones similares pueden justificar un trato diferente. Y, en este punto, se aclara: razones muy poderosas han de esgrimirse para que el Tribunal pueda considerar compatible con el Convenio una diferencia de trato basada en el género.

En el caso objeto de análisis, admitió sin muchas dudas que existía una diferencia de trato entre personas en situación similar basada en su género: las personas mayores de 45 años solteras y sin hijos se encontraban obligadas a abonar, o exentas de hacerlo, una contribución en función de que fuesen hombres o mujeres.

¿Entra dicho trato diferenciado dentro del margen de apreciación conferido a los Estados? A juicio del Tribunal, la respuesta que ha de darse es negativa, por los siguientes motivos:

- Por un lado, y relacionado con la alegada justificación de la norma, es posible que una mujer mayor de 45 años dé a luz a un bebé, de igual forma que un hombre de 45 años o menos puede ser incapaz de procrear. Ello puede invitar a considerar que no es incorrecto exigir la contribución a este sistema de las mujeres mayores de 45 años aunque permanezcan solteras y sin hijos, ya que, biológicamente, pueden ser beneficiarias de las prestaciones por hijo a cargo.
- Por otro lado, puede ocurrir que el grupo de mujeres que se eximen de contribuir a este sistema resulten, finalmente, beneficiarias del mismo, por ejemplo si contraen matrimonio con un hombre que ya tuviese hijos de otro matrimonio anterior.
- Finalmente, el argumento de que obligar a estas mujeres a contribuir les podía suponer una carga emocional injusta, resulta lógicamente aplicable tanto a hombres como a parejas en la misma situación de edad y falta de hijos.

Por todos los razonamientos anteriores, en fin, el Tribunal consideró en este asunto que, efectivamente, no existía justificación suficiente para el diferente trato conferido a mujeres y a hombres y, en consecuencia se había producido una vulneración del artículo 14 CEDH¹⁶¹.

¹⁶¹ Declaración que sirvió de poco, posiblemente, al Sr. Van Raalte, al que no se le concedió compensación económica alguna, ni siquiera la devolución de las cantidades abonadas, entendiéndose por el Tribunal que la sentencia en sí misma constituía satisfacción suficiente. Ello no obstante, el juez Foighel, en su voto particular, consideró que hubiese resultado más justo, efectivamente, reintegrarle las contribuciones que se había visto obligado a efectuar.

8.3 Discriminación por razón de matrimonio: la pensión de alimentos a favor de los hijos extramatrimoniales y su aplicación en el impuesto sobre la renta del progenitor (caso *P.M. contra Reino Unido*, nº 6638/03).

El siguiente asunto fue iniciado por un contribuyente, identificado solo por sus iniciales (P.M.), padre de una hija con su pareja, con la cual mantenía una relación estable pero fuera del matrimonio, hasta que en el año 1997 se separaron. A partir de ese momento, comenzó a abonar a su hija una cantidad destinada a su mantenimiento.

Si bien se le permitió aplicarse la correspondiente reducción en su imposición personal durante el primer año (al parecer, por un error de la Administración tributaria), a partir del segundo ejercicio se le negó tal derecho, con base en que nunca estuvo casado con la madre de su hija (requisito éste, el del matrimonio de los progenitores, expresamente exigido por la normativa tributaria británica para la deducibilidad de la pensión de alimentos).

En sede del Tribunal de Estrasburgo, y tras reconocerse que el asunto caía dentro del campo de aplicación del artículo 1-P1, lo cual permitía la entrada en funcionamiento del artículo 14 CEDH, el Gobierno trató de defender su postura basándose, básicamente, en los siguientes argumentos:

- Por un lado, en que el contribuyente no casado no se encuentra en la misma situación que el contribuyente casado, citando al efecto la sentencia del caso *Lindsay contra Reino Unido*, a la que hemos hecho referencia anteriormente.
- Por otro lado, en que la normativa aplicada promueve la institución del matrimonio, confiriendo especiales prerrogativas a aquellas personas que optan por casarse, lo cual entra dentro del margen de apreciación que se reconoce a todos los Estados.

El Tribunal, entrando en el fondo del asunto, rechaza en primer lugar que la situación del demandante sea distinta a la de un padre que está - o ha estado - casado y abona una pensión de alimentos a su hijo. En ambos casos estamos ante el progenitor de

la persona a cuyo favor se efectúa el pago de la pensión y el hecho de que entre dicho progenitor y el otro hubiese existido vínculo matrimonial previo no es relevante para considerar que ahora nos encontramos ante personas en distinta situación.

Como consecuencia de considerar que la situación es la misma, y no existiendo dudas sobre la diferencia de trato en uno y otro caso, procede a continuación examinar la justificación de dicha diferencia. Al respecto, el Tribunal señala que, como regla general, los padres que no han estado casados, pero que sí han establecido vida familiar con sus hijos, pueden reclamar idénticos derechos de contacto y custodia que aquellos padres que sí han contraído matrimonio. Siendo así, no se hallan razones para tratar de forma distinta, por cuanto hace a la deducibilidad fiscal de la pensión alimenticia, al demandante respecto del padre que sí ha estado casado. La finalidad de la normativa fiscal examinada consiste en hacer más fácil a los padres casados (cuyos matrimonios se han disuelto) establecer una nueva familia, y no alcanza a comprender el Tribunal por qué no puede aplicarse el mismo régimen fiscal a los contribuyentes no casados pero que inician una nueva relación familiar. Por ello, al no estar justificada debidamente la diferencia de trato, concluye la sentencia afirmando la existencia de una violación del artículo 14 CEDH conjuntamente con el artículo 1-P1¹⁶².

¹⁶² Similares razonamientos podrían ser extrapolados a la ya desaparecida deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas introducida en el artículo 80 bis de la Ley del IRPF en virtud de la modificación operada en la misma a través del Real Decreto Ley 2/2008, de 21 de abril. Dicha medida se justificaba en la idea de “... contribuir a paliar la situación económica en la que se pueden encontrar las familias con perceptores de rendimientos del trabajo o de actividades económicas”, para lo cual resultaba necesario “adoptar de forma urgente medidas de naturaleza fiscal que mejoren la renta disponible de las familias”. Ante dicha motivación cabe cuestionarse si no se está discriminando a determinadas familias que, entre sus fuentes de ingresos, no cuentan con rendimientos del trabajo o de actividades económicas. En el ámbito igualmente de la protección a la familia, en este caso las que ostenten la condición de “numerosas”, se pronunció el Tribunal Constitucional en su sentencia 77/2015, de 27 de abril, donde se sometía a su consideración un supuesto en el que se rechazaba al contribuyente, miembro de una familia numerosa, la aplicación de un tipo reducido en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por dicha condición (rechazo que traía por causa el hecho de que no se acreditó formalmente, con el correspondiente documento expedido por la Comunidad Autónoma, que se tuviera reconocida la condición de familia numerosa, pese a que materialmente se cumplían los requisitos exigidos legalmente para ello). Según indica la sentencia, “con su decisión, el órgano judicial ha provocado como consecuencia inmediata, la exclusión de los recurrentes del ámbito de aplicación de un beneficio fiscal previsto para las familias numerosas, introduciendo una diferencia de trato que no solo carece de una justificación objetiva y razonable, sino que, además, provoca una consecuencia que resulta excesivamente gravosa. Una vez que el legislador ha optado por garantizar la protección económica de las familias numerosas mediante la aplicación de un tipo reducido por la adquisición de su vivienda habitual, los órganos judiciales en su aplicación no pueden interpretar las disposiciones legales aplicables de un modo incompatible con la Constitución, cuando es posible otra interpretación

9. EL ARTÍCULO 1 DEL PROTOCOLO ADICIONAL Nº 1 AL CEDH Y LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD.

9.1 Contenido del artículo 1-P1: concepto de “bienes” a efectos del Convenio y reglas incluidas en la norma (el asunto *National & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society contra el Reino Unido*).

El artículo 1-P1 reconoce el derecho fundamental a la propiedad privada en los siguientes términos:

“Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de adoptar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.”

Nos encontramos con el primer (y, hasta la fecha, único) artículo del Convenio o sus protocolos que hacen referencia expresa a los impuestos, si bien éstos actúan como límite en el ejercicio del derecho reconocido por el artículo transcrito.

Como ha sucedido con otros pasajes del Convenio, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha otorgado al término “bienes” un concepto autónomo, a los efectos del Convenio y, por tanto, independiente y no necesariamente coincidente con el concepto que cada Estado le otorgue (generalmente, más generoso, más amplio que el de éstos). De la jurisprudencia del Tribunal podemos extraer que el término “bienes” incluye no sólo el derecho de propiedad sobre bienes muebles e inmuebles, sino

alternativa —como hizo el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Madrid— sin violentar la letra de la ley. Al no hacerlo el órgano judicial ha impedido servir a la finalidad constitucional de asegurar la protección económica de la familia (art. 39.1 CE), en este caso, de la familia numerosa”.

también otros derechos de carácter económico: derechos derivados de un contrato de arrendamiento (caso *Mellacher y otros contra Austria*, demanda nº 10522/83), o de un laudo arbitral (caso *Stran Greek Refineries y Stratis Andreadis contra Grecia*, demanda nº 13427/87), pensiones de la seguridad social (caso *Vasilopoulou contra Grecia*, demanda nº 47541/99), licencia para explotar un restaurante (caso *Tre Traktörer Aktiebolag contra Suecia*, demanda nº 10873/84), etc. En cualquier caso, el Tribunal sí ha dejado claro que la protección del artículo 1-P1 se reserva a los bienes actuales de la persona, no garantizando el derecho a adquirir un bien o derecho en el futuro (caso *Marckx contra Bélgica*, demanda nº 6833/74).

Especial atención debemos prestar a las reclamaciones de bienes o derechos a efectos de su inclusión dentro de la categoría de bienes. A juicio del Tribunal, una reclamación puede, en determinados supuestos, ser calificada como “bien” a los efectos del artículo 1-P1, si bien se exige para ello, con carácter general, que haya una base suficiente en Derecho interno para la misma, lo cual puede suceder, por ejemplo, cuando dicha reclamación esté fundada en una jurisprudencia constante y reiterada de los Tribunales domésticos¹⁶³. Para que una reclamación alcance la categoría de “bien” protegido por el artículo 1-P1, su titular debe poseer, al menos, una esperanza legítima en obtener el efectivo disfrute de un derecho de propiedad.

En este sentido, podemos citar la sentencia dictada en el caso *Pressos Compania Naviera SA y otros contra Bélgica*, demanda número 17849/91. Tras un accidente entre barcos ocurrido en las aguas territoriales belgas, los propietarios de varios de los barcos afectados, achacando la responsabilidad a los pilotos belgas – por los cuales respondía el propio Estado – interpusieron una reclamación de daños y perjuicios contra éste. A fin de eludir su posible responsabilidad por los hechos ocurridos, Bélgica aprobó una ley que, con efecto retroactivo, le eximía de dicha responsabilidad. A juicio del TEDH, sí existía un “bien” a los efectos del artículo 1-P1 cuyos titulares eran los propietarios de los barcos afectados, conclusión a la que llegó tras constatar que conforme a la normativa doméstica, el derecho a reclamar la compensación nacía en el momento de producirse el daño.

¹⁶³ Caso *Kopecký contra Eslovaquia* [GC], nº 44912/98, ECHR 2004-IX.

En el ámbito tributario, y en un asunto que ya hemos citado, y sobre el que deberemos volver con más detalle en otro apartado (*National & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society contra el Reino Unido*), tuvo que delimitar el Tribunal el concepto de “bienes” a efectos del artículo 1-P1 y, en particular, afirmar o rechazar tal condición a unas reclamaciones efectuadas por determinadas sociedades a la Administración tributaria. El origen de la reclamación se sitúa en una ley de 1985, que modifica la forma y, especialmente, la periodicidad con la que son gravadas estas sociedades de préstamo inmobiliario: de ser gravados de forma anual, pasan a tributar con periodicidad trimestral. No obstante, la entrada en vigor de esta reforma generó un periodo transitorio no cubierto por la norma, y que fue suplido por disposiciones de rango reglamentario¹⁶⁴. Una entidad (Woolwich) inició, con el apoyo de las restantes, acciones legales para obtener la devolución de las cantidades pagadas a la Hacienda Pública por los intereses devengados durante el periodo transitorio, basando dicha reclamación en la nulidad de las disposiciones reglamentarias aprobadas al efecto. La estimación final de sus pretensiones tuvo dos consecuencias: por un lado, que las restantes sociedades iniciaran similares procedimientos; por otro lado, que se anunciaran medidas legales con efectos retroactivos para validar las disposiciones reglamentarias que habían sido anuladas por los tribunales¹⁶⁵. En orden a determinar si las sociedades demandantes eran titulares de “bienes” a los efectos del artículo 1-P1, el Tribunal afirmó que las reclamaciones que habían planteado no se encontraban basadas en una esperanza legítima de obtener un resultado favorable, conforme a la normativa vigente en el momento de su interposición. Sin embargo, y a la vista de los pronunciamientos judiciales previos, sí se aceptó que existieran bienes en el sentido de derechos adquiridos a la devolución.

Como puede comprobarse, el Tribunal adopta un concepto de “bienes” lo suficientemente amplio como para dar cabida en él no solo a bienes o derechos, tangibles o intangibles, de carácter actual, sino también a derechos a efectuar reclamaciones ante la Administración, siempre que las mismas cumplan el requisito

¹⁶⁴ Según tales normas reglamentarias, los intereses devengados durante dicho periodo transitorio, comprendido entre el final del ejercicio económico y el primer periodo de liquidación conforme a la nueva normativa, serían incluidos en dicho primer periodo.

¹⁶⁵ Si bien limitándose los efectos retroactivos a las sociedades que no hubieran iniciado los procedimientos de devolución antes del 18 de julio de 1986 (en la práctica, únicamente la sociedad Woolwich cumplía dicho requisito).

básico de estar fundadas en Derecho. Adicionalmente, la sentencia que comentamos da pie a considerar como “bien” a los efectos de solicitar la protección del artículo 1-P1, a los derechos adquiridos del contribuyente, lo cual sin duda posee gran importancia en un ámbito tan cambiante como el Derecho Tributario¹⁶⁶.

Sentando lo anterior, el TEDH relaciona las diferentes reglas, tres en concreto, que se encuentran incluidas en el artículo 1-P1:

- La primera, que se expresa en la primera frase del primer párrafo y reviste un carácter general, enuncia el principio del respeto a la propiedad: *Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes.*
- La segunda, que figura en la segunda frase del mismo párrafo, trata de la privación de la propiedad y la subordina a ciertas condiciones: *Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.*
- La tercera, consignada en el tercer párrafo, reconoce a los Estados contratantes el poder, entre otros, de reglamentar el uso de los bienes de acuerdo con el interés general: *Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de adoptar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas*¹⁶⁷.

Las tres reglas se encuentran conectadas entre sí: la segunda y la tercera, que aluden a ejemplos concretos de ataques al derecho de propiedad, deben interpretarse a la

¹⁶⁶ Por citar dos ejemplos en nuestro ordenamiento en los que se ha tenido en cuenta la existencia de derechos adquiridos por parte de los contribuyentes, podemos referirnos a la eliminada deducción por inversión en vivienda habitual, así como a los coeficientes de abatimiento, ambas figuras previstas en el IRPF (en el primer caso, D.T. 18ª, mientras que en el segundo caso, D.T. 9ª, ambas de la Ley 35/2006).

¹⁶⁷ La facultad de los Estados de establecer leyes en materia impositiva sin que ello suponga violación del artículo 1-P1 no supone, tal y como han manifestado los órganos del Convenio (Comisión y Tribunal) que toda la materia fiscal quede al margen de dichos órganos, ya que éstos (en realidad, actualmente, sólo el Tribunal, tras las modificaciones introducidas por el Protocolo de enmienda nº 11) deben asegurarse de que el artículo 1-P1 en su conjunto ha sido correctamente aplicado.

luz del principio consagrado por la primera debiendo existir una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el objetivo a alcanzar¹⁶⁸.

9.2 El derecho al respeto de los bienes obliga a compensar al contribuyente por los retrasos en la devolución de impuestos (caso *Buffalo srl en liquidación contra Italia*, demanda n° 38746/97).

El caso que comentamos a continuación tiene como protagonistas, por un lado, al Estado italiano y, por otro lado, a una sociedad de dicho país, Buffalo SRL en liquidación. Dicha entidad debía efectuar pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades que, año tras año, superaban la cuota a ingresar por tal tributo, convirtiendo a la sociedad en acreedora de la Hacienda Pública italiana por la diferencia. Por su parte, ésta llegó a practicar las devoluciones con incluso trece años de retraso, causando con ello un importante perjuicio económico a la sociedad demandante, la cual se vio obligada a buscar financiación en entidades de crédito así como a ceder parte de sus créditos a entidades de factoring, todo ello con los gastos que implican y que, de haberse efectuado las devoluciones en el plazo fijado por la Ley, posiblemente no se hubiesen producido.

El Tribunal comenzó su razonamiento afirmando la existencia de un bien a los efectos del artículo 1-P1: según la normativa italiana, la Administración debe devolver de oficio las cantidades resultantes de declaraciones tributarias con saldo a favor del contribuyente (sin perjuicio de la facultad de comprobar los datos declarados). Por lo tanto, con la presentación de la declaración tributaria con resultado a devolver, el contribuyente posee un crédito frente a la Hacienda pública, crédito que, si bien puede ser modificado como consecuencia de la actividad comprobadora de la Administración, en cualquier caso sí tiene encaje en el concepto de “bien” como interés jurídico protegido por el artículo 1-P1.

Continúa indicando el Tribunal que la regla aplicable, de las tres contenidas en el artículo 1-P1, es la primera de ellas: la injerencia en el derecho de propiedad del contribuyente viene constituida por el retraso en la devolución al mismo de su

¹⁶⁸ En idéntico sentido, caso *Phillips contra Reino Unido*, n° 41087/98, párrafo 51.

propiedad (su crédito frente a la Hacienda Pública), injerencia tal que no supone una privación de la propiedad (segunda regla) ni, aunque el Tribunal no lo mencione expresamente, una reglamentación del uso de los bienes del contribuyente (tercera regla).

La conclusión a la que llegó el Tribunal en este caso fue que los retrasos de la Administración rompían el justo equilibrio que debe existir entre el interés general (pago de impuestos y lucha contra el fraude fiscal) y el derecho contenido en el artículo 1-P1. Tales retrasos, en opinión del Tribunal, no podían considerarse compensados por el abono de intereses de demora. En definitiva, se había producido una violación del artículo 1-P1.

En similares términos se pronunció el Tribunal de Estrasburgo en el *asunto Eko-Elda AVEE contra Grecia* (demanda nº 10162/2002). En esta ocasión, también las declaraciones tributarias de la demandante por el Impuesto sobre Sociedades arrojaban un saldo a su favor, como consecuencia de los pagos a cuenta efectuados durante el ejercicio. La Administración tributaria griega no sólo se demoró en practicar la devolución al contribuyente, sino que, además, por no preverse normativamente, no abonó intereses de demora por tal retraso (hecho éste que constituía el motivo de queja de la entidad). En opinión del Tribunal, el pago de intereses está asociado al retraso en la devolución de un crédito por parte de las Autoridades y, por tanto, está vinculado a la obligación del Estado de compensar la diferencia entre la suma debida y la finalmente percibida por el interesado. El retraso superior a cinco años en devolver al contribuyente el saldo a su favor sin abonarle intereses de demora rompe, a juicio del Tribunal el justo equilibrio que debe existir entre el interés general y el interés particular del contribuyente por lo que, en el caso analizado, se consideró que sí se había producido una vulneración del artículo 1-P1.

9.3 La reglamentación del uso de los bienes y los privilegios de la Administración para el cobro de sus créditos tributarios autoriza a ejecutar bienes a nombre de terceros al amparo de una reserva de dominio (caso *Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH contra Países Bajos*, demanda nº 15375/89).

En el año 1980, una empresa alemana (Gasus) vendió una maquinaria a una empresa holandesa (Atlas) si bien, dado que el pago del precio había sido aplazado, se estipuló una reserva de dominio a favor de la primera hasta tanto la deuda hubiese sido liquidada completamente.

De forma simultánea a su instalación en las dependencias de Atlas, la Administración tributaria holandesa dictó una orden de embargo contra los bienes de ésta. En dicha orden de embargo se incluía expresamente la maquinaria recientemente adquirida a Gasus la cual, por lo demás, no tuvo noticia de esta actuación ejecutiva de la Administración. No fue sino hasta transcurridos varios meses que la entidad vendedora tuvo conocimiento de esta circunstancia, procediendo inmediatamente a impugnar el embargo. Dicha impugnación fue desestimada por extemporánea, además de por considerar que no existían motivos de fondo para conceder la razón a Gasus. Todas las restantes instancias nacionales concluyeron de idéntica forma, esto es, confirmando la validez del embargo sobre la máquina vendida pero cuya propiedad correspondía a Gasus.

Ya en sede del Tribunal de Estrasburgo, y previamente admitida a trámite la demanda por entenderse aplicable el artículo 1-P1, se procedió a examinar si, en primer lugar, existía un bien a los efectos de dicho precepto y, en caso de que así fuese, si se había producido una injerencia en el mismo. A juicio del Tribunal, resultaba indiferente afirmar que Gasus poseía la propiedad sobre la maquinaria o una simple garantía de carácter real sobre la misma: en todo caso, se había producido una injerencia en su derecho al pacífico disfrute de sus bienes, por lo que procedía seguir analizando la aplicación al caso concreto del artículo 1-P1.

Sentado lo anterior, el Tribunal debía determinar qué concreta regla, de las tres contenidas en el artículo que estamos analizando, era la aplicable a los hechos sometidos a su consideración: derecho al respeto de los bienes, privación de la

propiedad o reglamentación del uso de los bienes. En contra de la opinión de la Comisión de Derechos Humanos, que entendía que los hechos tenían encaje en la segunda regla, el Tribunal consideró que, dado que la injerencia en el derecho de propiedad había sido consecuencia del uso, por parte de la Administración tributaria, de las facultades que al respecto le confería la legislación holandesa, el asunto debía ser examinado a la luz de lo señalado por la tercera regla.

A la hora de aprobar leyes que reglamenten el uso de los bienes de acuerdo con el interés general, el Tribunal reconoce un amplio margen de apreciación a los Estados, especialmente por cuanto hace a la posibilidad de situar a la Administración tributaria en una posición privilegiada respecto al resto de acreedores de carácter comercial. Y, si bien se entiende que las medidas tendentes a facilitar el cobro de deudas tributarias son normas dictadas en interés general, es necesario que exista un justo equilibrio entre dicho interés general y el derecho individual al respeto de la propiedad. Dicho en otros términos, las medidas adoptadas, en tanto que límite u obstáculo al ejercicio del derecho de propiedad, deben guardar la debida relación de proporcionalidad entre la finalidad perseguida y los medios empleados.

Continúa el Tribunal afirmando que, por un lado, resulta correcto diferenciar entre la reserva de dominio del vendedor que no ha cobrado la totalidad del precio y otras formas de propiedad (por cuanto que el primero, en realidad, no se encuentra interesado en mantener la propiedad de los bienes, sino en cobrar el precio); y, por otro lado, que el vendedor se había adentrado en una operación comercial que, por sus propias características, implicaba asumir un cierto riesgo (del cual era consciente, hasta el punto de que, efectivamente, acordó una reserva de dominio como garantía de cobro del precio. Dicho riesgo se podía haber eliminado, a juicio del Tribunal, no realizando la operación en los términos de aplazamiento del precio en que se formalizó – y, por lo tanto, sugiere el Tribunal, cobrando la totalidad del precio o, cuando menos, solicitando garantías bancarias... –). Además, conforme a la normativa holandesa, el vendedor podía someter su caso a la revisión de un Tribunal en el seno de un procedimiento equitativo (en los términos del artículo 6 CEDH). Por todo ello, en definitiva, considera

que ha habido la suficiente proporcionalidad entre los fines perseguidos y los medios empleados, concluyendo que no hubo, en este caso, vulneración del artículo 1-P1¹⁶⁹.

Como comentario final, consideramos oportuno reseñar la existencia de pronunciamientos dictados por los Tribunales españoles en casos similares al que acabamos de comentar, si bien con distinta suerte: generalmente, el vendedor que ostenta la reserva de dominio puede oponerse al embargo de los bienes que realice la Administración Pública por deudas del tercero poseedor de dichos bienes, logrando anular dicha medida ejecutiva. Fue, por ejemplo, el resultado al que se llegó en la sentencia dictada por un Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Granada el cual, si bien en un asunto en el que la Administración acreedora era la Seguridad Social, dejó sin efecto un embargo sobre un vehículo afectado por reserva de dominio¹⁷⁰. La existencia de un registro público accesible a cualquier interesado (Registro de Venta a Plazos de Bienes Muebles) constituye, a nuestro juicio, un elemento básico para defender una postura distinta a la sostenida por el TEDH en su sentencia del caso *Gasus*: con una simple consulta a dicho registro, la Administración puede saber si el bien que pretende embargar se encuentra afecto al cumplimiento de otras obligaciones del deudor, a fin de que, en caso afirmativo, pueda buscar otros bienes o derechos susceptibles de embargo o, si fuese el caso, “mejorar el rango” abonando al vendedor la parte del precio pendiente y continuando con la traba.

¹⁶⁹ La opinión del Tribunal, sin embargo, no fue unánime. Tres de sus miembros suscribieron un voto particular en el cual razonaban por qué, a su juicio, no se había respetado el justo equilibrio requerido por el Convenio al aplicar la medida controvertida. Resaltamos una afirmación, con la que estamos plenamente de acuerdo: un tercero, que no tenga la consideración de ente público, no debería soportar el riesgo de que la persona con la que contrata no haya pagado todos sus impuestos, dado que dicho tercero, generalmente, no podrá tener acceso a la situación fiscal de aquellos con los que negocie. Esta afirmación, en nuestra opinión, no será aplicable en aquellos supuestos en los que la ley autoriza expresamente al responsable para solicitar y obtener información sobre las deudas de un tercero con Hacienda, tales como la transmisión de la titularidad o el ejercicio de explotaciones económicas (art. 41.1.c LGT) o la responsabilidad subsidiaria prevista para los supuestos de subcontratación de obras o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad económica principal (art. 41.1.f LGT). Sobre este asunto pueden verse los comentarios de 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. Madrid 2001.

¹⁷⁰ Sentencia ésta que, posteriormente, fue objeto de recurso de casación en interés de ley, tramitado con el número 2721/01, en el que se proponía que se declarase que “el conocimiento y resolución de las tercerías de dominio suscitadas en el procedimiento de apremio por débitos a la Seguridad Social corresponde a los Juzgados y Tribunales de la jurisdicción ordinaria”. Pese a que el recurso fue finalmente desestimado, lo cierto es que no pretendía restar eficacia a la reserva de dominio, sino trasladar la competencia para el conocimiento de dichas oposiciones a la jurisdicción civil en lugar de la contencioso-administrativa.

**TERCERA PARTE: SELECCIÓN DE
NORMAS, PRONUNCIAMIENTOS O
PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS DEL
ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL
QUE PUEDEN ENTRAR EN CONFLICTO
CON EL CEDH**

Una vez hemos analizado los principales pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, pasamos al segundo bloque de nuestro estudio, en el cual vamos a plantear una selección de asuntos en los que, a nuestro juicio, y conforme a los pronunciamientos que hemos comentado, puede existir una colisión entre nuestro ordenamiento tributario y los derechos y libertades garantizados por el CEDH y sus protocolos.

1. LA REITERACIÓN DE LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS ANULADAS EN VÍA JUDICIAL: POSTURA DEL TRIBUNAL SUPREMO Y SU ADECUACIÓN AL CEDH.

1.1 Introducción: la doctrina del “tiro único”.

Dispone el artículo 105.5 LGT que, *“cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución”*. Dicho precepto hay que completarlo con lo establecido en el artículo 239 *in fine* LGT que, en sede de reclamaciones económico-administrativas, establece que *“cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”*.

De los preceptos transcritos, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- En primer lugar, la anulación de un acto administrativo no conlleva aparejada, de forma automática, la retroacción de actuaciones. Dicha consecuencia ha de ser ordenada por el órgano, judicial o económico-administrativo, que anule el acto.
- En segundo lugar, la retroacción de actuaciones se prevé, exclusivamente, en aquellos casos en los que se aprecien defectos formales que disminuyan las posibilidades de defensa del reclamante. En otros términos, el error en el fondo del asunto por parte de la Administración (por ejemplo, por calificar unos determinados hechos de forma incorrecta) no se encuentra incluido en el ámbito de aplicación del artículo 239 LGT.

Con base en estas normas, por parte de los Tribunales se inició una línea doctrinal que ha venido en llamarse la “*doctrina del tiro único*”, en virtud de la cual quedaría vedada a la Administración la posibilidad de reiterar sus liquidaciones tributarias cuando, tras un primer intento, el acto administrativo resulta anulado por defectos de carácter material y no formal. Es decir, Hacienda dispone, siempre bajo este criterio, de un único intento para regularizar la situación del obligado tributario.

Exponentes de esta línea podemos encontrarlo en diferentes pronunciamientos, tanto en sede jurisdiccional como en sede económico-administrativa. Así, el TEAC, en su resolución de 29 de junio de 2010 (dictada en el recurso 229/2009), afirmó que “... *el TEARC anuló la liquidación, sin ordenar la retroacción de las actuaciones a un momento anterior al del acto impugnado, ni especificó la procedencia o no de dictar una nueva liquidación; todo ello, al considerar que no estábamos ante un vicio que permitiese la retroacción de las actuaciones, o en su caso, en los términos de la LGT actual, no permitía la aplicación del párrafo segundo del artículo 239.3 de la LGT y, por ello, no podía sustituir sin más el acto dictado por otro nuevo, ya que ni estamos ante un defecto formal del acto ni tampoco ante una infracción procedimental...*”.

Por su parte, los Tribunales Superiores de Justicia se han manifestado igualmente a favor de esta interpretación de la Ley en numerosas sentencias. Un ejemplo de la misma nos lo ofrece la Sentencia dictada por el TSJ de Andalucía, sede de

Sevilla, de fecha 20 de julio de 2012 (recurso 1/2011). En ella se analizaba la adecuación a Derecho de una resolución del TEAR de Andalucía que confirmaba una liquidación por IVA girada por la inspección de tributos, tras haber anulado dicho Tribunal una previa liquidación por el mismo ejercicio y concepto. Como antecedentes del asunto, tenemos que en el año 2005, la inspección de Hacienda inició actuaciones de comprobación por los conceptos IRPF e IVA correspondientes al ejercicio 2002 de un obligado tributario que había optado por determinar el rendimiento neto de su actividad económica por el método de estimación objetiva. Acreditada la existencia de causa de fuerza mayor por la cual no se poseía documentación relativa a la actividad, la actuario giró sendas liquidaciones, en estimación indirecta en IRPF (al darse los requisitos para ello) y en estimación directa en IVA (pese a no disponer, para este segundo tributo, de documentación distinta a la existente para IRPF; el Acuerdo se limitó a imputar, como cuotas devengadas, las derivadas de los modelos 347 de otros obligados tributarios, rechazando la deducibilidad de cuota soportada alguna por no figurar contabilizadas conforme exige la normativa del IVA). El contribuyente prestó su conformidad con la liquidación por IRPF, mas no con la correspondiente al IVA, que fue suscrita en disconformidad y, posteriormente, impugnada en vía económico-administrativa. El TEAR dictó resolución estimando la reclamación y anulando la liquidación impugnada, sobre la base de la necesidad de acudir a la estimación indirecta para liquidar el IVA, al igual que se hizo respecto del IRPF. En ningún momento, no obstante, se contempló la posibilidad de retrotraer actuaciones para volver a liquidar pese a lo cual, en el año 2009, se vuelve a girar una nueva liquidación aplicando el método de estimación indirecta que, nuevamente, es impugnada ante el TEAR. En el año 2010, este último desestima la reclamación y confirma la liquidación impugnada, decisión que derivó en la interposición del correspondiente recurso contencioso-administrativo. El TSJ de Andalucía estimó finalmente la demanda al diferenciar entre vicios de procedimiento que causan indefensión (los cuales determinan la reposición de actuaciones) e infracciones materiales (que determinan, sin más, la nulidad del acto impugnado, sin posibilidad de dictar uno nuevo). A los efectos que aquí nos interesan, del relato expuesto se desprende cómo, para obtener una resolución firme, el contribuyente ha tenido que acudir por dos veces al TEAR, así como una vez a la jurisdicción contencioso-administrativa, en un procedimiento que se ha prolongado durante casi siete años.

1.2 La negación del “tiro único” por parte del Tribunal Supremo.

Pues bien, la “doctrina del tiro único” ha sufrido un serio revés, con ocasión de la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación en interés de ley nº 1215/11 en la cual se fija como doctrina legal la siguiente: *“La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevinida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia”*.

Doctrina que ha sido reiterada posteriormente por parte del propio Tribunal Supremo (sentencias de fecha 15 y 29 de septiembre de 2014, recursos de casación nº 3948/2012 y 1014/2013, respectivamente), y que podemos resumir de la siguiente manera:

- En caso de que se anule una liquidación tributaria por defectos formales causantes de indefensión, procede la retroacción de actuaciones a fin de subsanar los defectos procedimentales habidos: *“La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás". Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas exclusivamente imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión”*
- En caso de que se anule una liquidación tributaria por defectos sustantivos o materiales, no cabe retroacción de actuaciones. No obstante, ello no implica

que no pueda dictarse un nuevo acto administrativo: *“la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente¹⁷¹, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Esto es, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito”*.

1.3 Adecuación de la doctrina del Tribunal Supremo al derecho fundamental a un juicio sin dilaciones indebidas.

La postura del TS sobre el “tiro único” no sólo ha recibido duras críticas a nivel doctrinal sino que, además, ha contado con la oposición de varios Magistrados que han formulado votos particulares contra las diferentes sentencias que han autorizado la reiteración de actos administrativos anulados por motivos materiales¹⁷². Sea como fuere, y ya enlazamos con el objeto de nuestro trabajo, lo cierto es que, con posterioridad al dictado de esta sentencia (pero con carácter previo a su publicación), el TSJ de Valencia ha vuelto a anular una liquidación tributaria que constituía reiteración de un acto administrativo previamente anulado, aplicando la controvertida doctrina que comentamos pero añadiendo un argumento adicional: tal reiteración de actos puede suponer una vulneración de lo establecido en el artículo 6.1 CEDH, así como del

¹⁷¹ Esta limitación que se impone a la Administración hubiese quedado más claramente explicada de haberse incluido en la sentencia el contenido del voto particular formulado por los Magistrados FERNÁNDEZ MONTALVO y HUELÍN MARTÍNEZ a la sentencia de 15 de septiembre de 2014, al sostener que *“la decisión mayoritaria debió precisar que, anulada la liquidación tributaria [...] no le está vedada a la Administración la aprobación de una nueva liquidación en sustitución de la anterior, siempre que [...] utilice única y exclusivamente los datos que obran ya en el expediente administrativo. No puede completar el acervo fáctico que había acopiado ni tampoco reproducir el procedimiento”*.

¹⁷² Por un lado, y negando eficacia interruptiva de la prescripción tanto a actos nulos de pleno derecho como a actos anulables, FRÍAS PONCE afirmaba en su voto particular a la sentencia de 19 de noviembre de 2011 que *“Reconocer la posibilidad de que la Administración pueda volver a pronunciarse sobre el mismo objeto del acto anulado, manteniendo al mismo tiempo que los actos anulables tienen eficacia interruptiva, y, por tanto, que existe plazo para volver a liquidar por haberse impugnado la liquidación inicial, supone dejar indefinidamente abiertos los procedimientos tributarios, máxime cuando la revisión, tanto en la vía administrativa como en la judicial, suele precisar extensos periodos de tiempo para su tramitación, que superan el plazo de los cuatro años de la prescripción, y desconocer el principio de seguridad jurídica, al que en definitiva responde el establecimiento de plazos de prescripción de los derechos de la Administración a practicar o a recaudar liquidaciones tributarias”*.

artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en el particular relativo al derecho a un procedimiento en un plazo razonable¹⁷³.

La finalidad de la exigencia de resolver el procedimiento en un plazo razonable (sin dilaciones indebidas, según la redacción de nuestra Constitución, en su artículo 24), es la de garantizar que, en dicho plazo, y mediante una decisión judicial, se pone fin a la inseguridad en que se encuentra una persona. Por lo tanto, el cómputo del plazo finaliza en el momento en que el asunto es resuelto, mediante una resolución firme, en la más alta instancia. Siguiendo los criterios del TEDH, debemos fijarnos en los siguientes aspectos para decidir si un procedimiento se ha dilatado más allá de lo permitido por el artículo 6:

- En primer lugar, la complejidad del caso.
- En segundo lugar, la conducta del recurrente.
- En tercer lugar, la conducta de la Administración.
- Finalmente, lo que esté en juego para el recurrente.

El análisis que se efectúe de los citados cuatro aspectos nos permitirá afirmar si un determinado procedimiento se ha desarrollado durante un plazo razonable o no. Es decir, no existe un criterio exacto, objetivo, para calificar como “razonable” la duración de un procedimiento. Así, casos que se extiendan durante 8-9 años, pueden ser calificados como contrarios al artículo 6 CEDH (por ejemplo, asunto *Scopelliti contra Italia*), mientras que otros con idéntica o superior duración pueden ser considerados como plenamente respetuosos con el citado precepto (caso *Ciricosta contra Italia*, en un

¹⁷³ Pese a que ya sabemos que el artículo 6 CEDH no se aplica, en principio, a los asuntos tributarios en general, su equivalente en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea tiene un alcance más amplio, permitiendo entender comprendido en el mismo los asuntos planteados por obligados tributarios en sus relaciones con la Administración. Este último texto sirvió a los Magistrados FRÍAS PONCE y MARTÍNEZ MICÓ para fundamentar su voto particular a la sentencia de 29 de septiembre de 2014, en el que se reclamaba “*institucionalizar la protección de un deber de buena administración y un correlativo derecho del ciudadano, como se recoge expresamente por la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en su art. 41.1, al consagrar que toda persona tiene derecho a que las instituciones y órganos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente, y dentro de un plazo razonable*”.

asunto prolongado durante más de quince años, pero por causas imputables, principalmente, al propio interesado).

En nuestra opinión, la reiteración de liquidaciones tributarias previamente anuladas, como práctica incompatible con el artículo 6 CEDH, debe ser analizada especialmente desde el tercero de los criterios anteriores: la Administración ha aplicado mal el Derecho vigente, en perjuicio del contribuyente, y ello ha derivado en que éste deba acudir ante los Tribunales para obtener una resolución que le ampare ante dicha Administración. Permitir a ésta que vuelva a dictar un nuevo acto que no incurra en los defectos o errores materiales del primero, es decir, concederle una segunda oportunidad, si bien puede tener su amparo normativo en la primera parte del artículo 31 CE (*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...*), casa mal con la segunda parte de dicha norma y, especialmente, con el principio de justicia. Por otro lado, en la medida en que la reiteración del acto administrativo supondrá la necesidad de volver a iniciar todo el procedimiento revisor (vía económico-administrativa y contencioso administrativa en sus diferentes instancias), el lapso de tiempo que deberá transcurrir hasta que el contribuyente obtenga una resolución definitiva será, en la mayor parte de los casos, claramente contrario a las exigencias del artículo 6 CEDH.

Procede ahora efectuar dos precisiones extraídas de diferentes pronunciamientos del Tribunal Supremo: una de ellas favorable al contribuyente; otra que pudiera poner en tela de juicio cuanto aquí decimos.

En primer lugar, el Alto Tribunal parece tomar consciencia de los efectos perjudiciales que el retraso en la obtención de una resolución pueden derivarse para el contribuyente y, en diversos pronunciamientos, ha limitado el devengo de intereses de demora hasta el momento en el que se dicta la primera liquidación que es objeto de anulación (así, sentencia de 14 de junio de 2012, recurso 6219/2009: “... *aún cuando el procedimiento tributario se haya iniciado mediante una autoliquidación -como acontece en este caso- en el supuesto de que la misma, como consecuencia de la actividad inspectora, haya dado lugar a una liquidación practicada por la Administración, ahí termina el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo, de modo que si esta liquidación administrativa es a su vez anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional ya no será posible imputar*”).

el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración, doctrina incluso aplicable con anterioridad a la vigencia de la Ley General Tributaria de 2003 y que, como preciso corolario, produce el efecto de que aceptemos la postura de la parte recurrente, en el sentido de fijar como día final del cómputo de los intereses de demora el de la fecha en la que el Inspector Jefe dictó la liquidación definitiva después anulada por el TEAR de Cataluña ...”.

Pero, en segundo lugar, a fin de entender vulnerado el derecho a un juicio sin dilaciones indebidas, entiende el Tribunal Supremo que debe atenderse, si no exclusivamente, sí principalmente a la duración de las actuaciones en sede jurisdiccional, obviando pues la duración del procedimiento en vía administrativa. Así, en sentencia de 9 de marzo de 2010 (recurso 11318/2004), y con cita de varios pronunciamientos del TEDH, declaró que *“nuestro sistema de tutela de los derechos fundamentales no ampara a los ciudadanos frente a las demoras administrativas (sin perjuicio de las consecuencias de otro orden que puedan derivarse de ellas), sino que les protege de los retrasos injustificados y desproporcionados en ser tutelados por los jueces cuando acuden ante ellos en defensa de sus derechos e intereses legítimos, en cuyo caso se ha de tomar en consideración el tiempo gastado en la vía administrativa previa cuando opera como presupuesto de procedibilidad de la jurisdiccional”*. No nos mostramos contrarios, en principio, a este razonamiento, por cuanto que, a nuestro entender, el tiempo que tarde la Administración en comprobar y regularizar la situación del contribuyente no debe ser tenido en cuenta en el cómputo del plazo (al formar parte de un procedimiento de comprobación o de inspección, distinto del procedimiento de revisión que se plantee al finalizar los mismos); sin embargo, la duración de la revisión en vía económico administrativa, en la medida en que resulta necesaria para acceder a los Tribunales de Justicia, sí debiera ser (así puede entenderse de la resolución citada y así, en todo caso, lo entendemos nosotros) incluida en dicho cómputo¹⁷⁴.

¹⁷⁴ La exigencia de la vía económico-administrativa previa ha encontrado refrendo en la jurisprudencia del TC que, en su sentencia 60/1989, de 16 de marzo, manifestó que *“... la reclamación previa – como otras fórmulas preprocesales de similar finalidad – supone, ciertamente, una mayor dificultad para acceder a la jurisdicción, puesto que cierra la posibilidad de plantear directamente la reclamación ante el Juez. Pero ello no significa que sea un requisito contrario al derecho a la tutela judicial efectiva, ya que cumple unos objetivos que se consideran razonables e incluso beneficiosos para el desenvolvimiento de los mecanismos jurisdiccionales en su conjunto. La reclamación administrativa previa se justifica, especialmente, en razón de las especiales funciones y tareas que la Administración tiene encomendadas por el ordenamiento constitucional”*. Siendo así, es decir, siendo necesario acudir a dicha vía con carácter

Para finalizar, debemos hacer alusión igualmente a los retrasos que soporte el contribuyente que acuda al Tribunal Constitucional en solicitud de amparo por entender vulnerado alguno de sus derechos fundamentales. ¿Se incluye la duración del correspondiente recurso en el cómputo del plazo a efectos de entender vulnerado el derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas? De esta cuestión se hizo eco el Consejo de Estado que, en su Memoria del año 2004, repasa diversos pronunciamientos del TEDH que, en primer lugar, nos confirman que el procedimiento ante el Tribunal Constitucional no queda al margen de las exigencias del artículo 6 CEDH y que, en segundo lugar, afirman que el criterio básico a tener en cuenta es indagar si el resultado de dicha instancia puede influir en el resultado del litigio tramitado ante la jurisdicción ordinaria.

Los motivos que justifican la inclusión de los procedimientos ante el TC pueden ser empleados respecto de otras instancias y, especialmente (por su trascendencia en materia tributaria), respecto del TJUE: en todos aquellos procedimientos en los que el Tribunal nacional estime necesario plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo, el resultado de esta instancia internacional puede influir, de forma notable, en el resultado del litigio tramitado ante la jurisdicción ordinaria, afirmación válida con carácter general pero que se refuerza si, finalmente, se concluye que el Derecho nacional resulta contrario a la normativa de la UE: una actitud negligente del Estado, al no adecuar su Derecho interno a los imperativos de la UE, o al hacerlo de forma defectuosa o, al menos, poco clara, motiva que el Juez nacional deba plantear la cuestión ante el Tribunal de Justicia de la UE, demorando de esa forma la obtención de una resolución que resuelva las pretensiones del contribuyente, con vulneración del artículo 6 CEDH. Sobre esta cuestión de los errores del legislador y su incidencia en la devolución de tributos volveremos más adelante.

previo al acceso a los Tribunales de Justicia, parece razonable tomar en consideración el tiempo transcurrido en dicha fase a efectos de valorar la existencia de dilaciones indebidas.

2. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD PENAL Y LA INCIDENCIA DE LOS TRIBUTOS EN LA CALIFICACIÓN DE DETERMINADAS INFRACCIONES COMO DELITOS LEVES¹⁷⁵.

2.1 Introducción: el límite entre delitos menos graves y delitos leves.

Para la exposición de la siguiente cuestión debemos cambiar de disciplina y, en concreto, acudir al Código Penal que, en su artículo 234, establece:

1. El que, con ánimo de lucro, tomare las cosas muebles ajenas sin la voluntad de su dueño será castigado, como reo de hurto, con la pena de prisión de seis a dieciocho meses si la cuantía de lo sustraído excede de 400 euros.

2. Se impondrá una pena de multa de uno a tres meses si la cuantía de lo sustraído no excediese de 400 euros, salvo si concurriese alguna de las circunstancias del artículo 235¹⁷⁶.

Igualmente, es preciso complementar estas normas con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 365 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, que tiene la siguiente redacción: *“La valoración de las mercancías sustraídas en establecimientos comerciales se fijará atendiendo a su precio de venta al público”*.

Pues bien, la duda que nos asalta, a la vista de la redacción de los preceptos citados, es si en esos 400 euros que sirven de frontera entre la el delito leve y el delito menos grave (según la clasificación que efectúa el artículo 13 del Código Penal), se debe entender incluido el IVA, cuando el sujeto pasivo del delito sea, a su vez, sujeto pasivo de dicho tributo, viniendo obligado a repercutirlo a sus clientes e ingresarlo en la Hacienda Pública. En función de la interpretación de la norma y, en particular, de que entendamos que el IVA sí forma parte (o no) de esos 400 euros, podremos calificar un mismo hecho como delito menos grave o como delito leve. Dadas las diferencias entre

¹⁷⁵ Empleamos aquí el nuevo término introducido en el Código Penal por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, que elimina el Libro III, dedicado a las faltas, si bien mantiene determinados tipos como “delitos leves”.

¹⁷⁶ Idéntico límite cuantitativo se fija para calificar como “leves” (anteriormente, “faltas”) otras figuras delictivas contempladas en el Título XIII del Código Penal (Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico).

ambas figuras (no sólo por cuanto hace al plazo de prescripción sino, especialmente, por cuanto hace al mayor reproche, en términos de pena, que se establece para el delito menos grave frente al leve), consideramos importante despejar esta duda para lo cual, en nuestra opinión, debemos afrontar el problema a la luz de lo dispuesto en el artículo 7 del CEDH, garante del principio de legalidad penal y, por ello, de la necesidad de que los hechos calificados como delitos vengan establecidos de forma clara en la ley.

2.2 Criterios de las Audiencias Provinciales sobre la inclusión (o no) del IVA en el cómputo de los 400 euros.

Planteada la cuestión en los términos anteriores, hemos de adelantar que la misma ya ha sido analizada, si bien con criterios totalmente dispares, por diferentes Audiencias Provinciales, generando una poco o nada deseada divergencia de criterios que, a la postre, implican que la comisión de unos mismos hechos serán calificados como delito menos grave o leve en función, no ya de la cuantía de lo sustraído sino, además, del lugar en el que se comete la infracción¹⁷⁷.

Así, podemos encontrarnos con tribunales que consideran que el IVA no debe computarse dentro de los 400 euros que cita el Código Penal para distinguir entre delitos y faltas. A modo de ejemplo, la Audiencia Provincial de Madrid, en sentencia de fecha 12 de enero de 2009, afirmó: *“Partiendo de lo anterior, resulta claro que el descuento del importe del IVA correspondiente en dicha factura determina que el precio de ambos efectos sea inferior a los 400 €, que es la frontera cuantitativa entre el delito de hurto previsto en el artículo 234 del Código Penal y la falta tipificada en el artículo 623.1 del mismo Código. Sobre la hermenéutica del artículo 365 de la L.E.Crim., y, en concreto, sobre si el precio de venta al público debe o no incluir el IVA correspondiente, este Tribunal viene siguiendo el criterio interpretativo que desarrolla exhaustivamente la SAP de Madrid, Sección 17ª, de fecha 18 de Septiembre de 2006, así como, entre otras citadas en dicha resolución, la más reciente SAP de Barcelona de fecha 17 de Julio de 2007. Nos remitimos íntegramente a la citada resolución de fecha 18 de Septiembre de 2006, que prácticamente agota los argumentos en favor de la tesis*

¹⁷⁷ Las resoluciones que citamos son todas anteriores a la reforma operada en el Código Penal en el año 2015 y, por ello, no van referidas a delitos leves sino a faltas. No obstante, el límite cuantitativo para ambas figuras es el mismo: 400 euros.

*de la exclusión del IVA, y ello a fin de evitar repeticiones innecesarias. Si cabe añadir, a la vista de los argumentos del Ministerio Fiscal, que también la tesis que sostiene en su recurso puede llevar a consecuencias sorprendentes y no poco absurdas, como, por ejemplo, que varíe la calificación de falta a delito dependiendo de que el apoderamiento ilícito de la misma cosa y en el mismo día se produzca dentro o fuera de un establecimiento mercantil, y que de igual modo que el Ministerio Público razona con elocuencia que las ofertas comerciales con obsequios sólo tienen sentido frente al consumidor que las adquiere lícitamente y no respecto a quien se apodera de ellas de modo antijurídico, **no puede olvidarse que el IVA grava las transacciones comerciales y no las infracciones penales contra el patrimonio**".*

Pero, de igual forma, no son pocos los Tribunales que, especialmente tras la reforma del artículo 365 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, entienden que el IVA sí debe tenerse en cuenta a la hora de determinar si ha habido delito o falta. A título de ejemplo, la sentencia de la Audiencia Provincial de Vizcaya, de 6 de mayo de 2009, afirmó que “... esta Sala ha venido considerando que no hay razón para excluir el importe del tributo aunque el hurto no sea medio de transmisión de la propiedad sobre bienes muebles, por cuanto dentro del precio de venta al público que figura en los productos de alimentación y de otra naturaleza que se venden en los establecimientos comerciales se incorpora el importe del IVA, con independencia del porcentaje que corresponda aplicar y sin distinción alguna dentro del total importe con el que se cuantifica el precio de aquellos, siendo abarcado por el dolo del sujeto activo, quien previamente puede conocer la calificación jurídica de los hechos y la consecuencia jurídica aplicable, siendo esta interpretación la más conforme al principio de seguridad jurídica que establece el artículo 9.3 de la Constitución y por ende, no cabe la exclusión del elemento fiscal en esta valoración comercial, ...”. Por su parte, la Audiencia Provincial de Granada, en resolución de 25 de enero de 2008 razonó que “Cuando el legislador introdujo el art. 365,2 de la LECr en la L.O: 15/2003 (D.F. 1ª,2 e), estableció un criterio objetivo de valoración, acogiendo como tal el precio de venta al público, con el fin de zanjar las controversias que sobre el valor de los objetos se habían suscitado en la práctica forense, en la que se sostenían criterios como el precio de venta al público o el precio de coste de los efectos para la víctima, u otros que descontaban de aquel tan solo el importe de los tributos, pero no el margen de beneficio empresarial. Al referir la valoración al precio de venta al público, y dada la

claridad de este concepto, por tal debe entenderse el importe que el vendedor reclama al comprador para la adquisición del bien, y como contraprestación de la transmisión dominical, lo que comprende asimismo el importe del impuesto de obligado pago. Dicho de otro modo, el precio final del producto, y ello con independencia de las cuestiones de oportunidad o política criminal que sobre el particular puedan plantearse". Finalmente, la Audiencia Provincial de Sevilla, en sentencia de 23 de noviembre de 2011, entre otras, concluyó: "La cuestión es decisiva, porque según este valor supere o no los 400 euros, nos encontraremos ante el delito de hurto que el Código Penal castiga en su Art. 234, o en la falta homónima del Art. 623, 1. El recurso plantea la posibilidad de que el valor de venta no puede ser tenido en cuenta para ello, porque el IVA ha de ser excluido. Ciertamente, la cuestión ha sido discutida, y las soluciones no siempre pacíficas, ni siempre unánimes; pueden admitirse varios criterios, así por ejemplo:

- Precio de coste*
- Precio de reposición*
- Precio de venta al público*
- Precio con el IVA, o sin incluir el IVA.*

Todas estas posibilidades son, en principio, defendibles, y por ello, han sido seguidas por distintos juzgados y tribunales durante el tiempo en que no existe criterio legal claro.

CUARTO.- Lo que sucede es que la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre ha zanjado el asunto al introducir una adición al Art. 365 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, al decir ahora que la valoración de las mercancías sustraídas en los establecimientos comerciales se fijará atendiendo a su precio de venta al público. Y en el caso de autos, el precio se eleva a 467'26 euros. Así se desprende de la prueba pericial practicada al efecto, de cuya imparcialidad no hay razones para dudar, y del ticket de compra presentado por el establecimiento. Es de tener en cuenta que la cuestión fue sometida al Tribunal Constitucional, que en sentencia de 26 de febrero de 2008 estableció la plena conformidad de la reforma a la Carta Magna, con el razonamiento de que así se establece un criterio absolutamente subjetivo que permite conocer al infractor las eventuales consecuencias de su conducta ilícita conducta "(...) en tanto que le es posible conocer, incluso antes de actuar, la valoración que realizará

el órgano judicial...". Al margen del más que dudoso acierto de este argumento (¿sabe el común y abundante descuidado de los grandes almacenes algo relacionado con criterios legales, y menos aun judiciales?), es lo que debemos acatar, por lo que, sin necesidad de más consideraciones, procede rechazar la alzada".

La referencia que en esta última resolución se efectúa a una "Sentencia" del Tribunal Constitucional, debe entenderse realizada al Auto de fecha 26 de febrero de 2008, que inadmitió la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección 4ª de la Audiencia Provincial de Sevilla respecto del artículo 365.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en su redacción actualmente vigente. En dicho Auto, el máximo intérprete de la Constitución sale al paso de las dudas de constitucionalidad del citado precepto, empleando para ello los siguientes argumentos:

- Respecto a la pretendida inconstitucionalidad por el hecho de que el artículo 365.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal carece del carácter de ley orgánica, entiende el Tribunal Constitucional que *"la totalidad de los elementos que describen las infracciones penales de hurto y la cuantía de las penas están contenidos directamente en los arts. 234 y 623.1 CP. Por tanto, son normas con rango de ley orgánica las que establecen taxativamente no sólo los elementos integrantes de estas conductas, sino también que la delimitación entre el delito y la falta de hurto radica en que la cuantía de lo sustraído exceda o no de los 400 €. A partir de ello se pone de manifiesto que la norma cuestionada, al establecer que la valoración de las mercancías sustraídas en establecimientos comerciales se fijará atendiendo a su precio de venta al público, tampoco viene a regular una definición auténtica del concepto cuantía de 400 €, aplicado al objeto del hurto, sino que se limita a fijar un criterio para la valoración probatoria de este concreto elemento en el contexto de los hurtos en establecimientos comerciales. Este carácter de mero criterio de valoración probatoria, además, está en perfecta concordancia con el hecho de su ubicación sistemática en el art. 365 LECrim, en el que se regula la tasación pericial del valor de la cosa objeto de delito. [...] La norma cuestionada ni define un elemento del delito, ni tampoco extiende la aplicación del tipo penal de hurto a nuevas conductas,*

supuesto que también se ha afirmado que es materia reservada a la ley orgánica”.

- Respecto a las dudas sobre la adecuación del precepto en cuestión con el artículo 9.3 CE (interdicción de la arbitrariedad y seguridad jurídica), también son rechazadas por el Tribunal Constitucional: *“la regulación establecida en la norma cuestionada sobre que el criterio para valorar los objetos sustraídos en los establecimientos comerciales será el precio de venta al público, ni puede considerarse que carezca de toda explicación racional ni, desde luego, que pueda generar confusión e incertidumbre acerca de la conducta exigible para su cumplimiento. En efecto, más allá de las legítimas discrepancias que puedan mantenerse sobre cuál pudiera ser el criterio más adecuado para la valoración del objeto material de un delito de hurto —el precio de coste, el precio de reposición, el precio de venta o cualquier otro criterio imaginable— o incluso si esa valoración debe quedar dentro del margen de libertad probatoria y libre valoración de la prueba, lo cierto es que, aun cuando no exista ninguna referencia a ello en la Exposición de motivos de la Ley Orgánica 15/2003 en que se añadió este precepto, existen razones para justificar la elección de este criterio por el legislador. Su carácter absolutamente objetivo permite, por un lado, la previsibilidad del sujeto activo respecto de las eventuales consecuencias de su conducta, en tanto que le es posible conocer, incluso antes de actuar, la valoración que realizará el órgano judicial, y, por otro, propicia la eliminación de la eventual apreciación subjetiva que implica remitir a un informe pericial la valoración de este elemento normativo, valoración que siempre sería ex post. Igualmente, por lo ya avanzado con anterioridad, no resulta posible asumir las dudas relativas a la seguridad jurídica, pues, contrariamente a lo afirmado por el órgano judicial, este criterio, por su objetividad y facilidad de constatación para el sujeto activo, tiene, precisamente, la virtualidad de permitirle conocer con carácter previo a los hechos cuál va a ser la calificación de su conducta y, por tanto, la consecuencia jurídica aplicable”.*

- Finalmente, respecto al artículo 14 CE (derecho a la igualdad ante la Ley), se considera manifiestamente infundada la cuestión de constitucionalidad con base en los siguientes criterios: *“no resulta posible apreciar que la norma cuestionada haya introducido ninguna diferencia de trato entre grupos o categorías de personas necesaria para dotar de un mínimo fundamento a esta duda de constitucionalidad. En efecto, la circunstancia destacada por el órgano judicial de que se estaría dispensando un desigual tratamiento para una misma conducta dependiendo de la decisión adoptada por el sujeto pasivo en función de la libertad de fijación de precios no puede ser reconducida a una eventual lesión del derecho a la igualdad en la ley, ya que, conforme a lo previsto en la norma cuestionada, con independencia del precio fijado en cada establecimiento para un producto, la valoración de ese producto en caso de hurto en ese concreto establecimiento será la misma para cualquiera sujeto activo, sin distinción ninguna y sin atender a ninguna consideración subjetiva, que es lo que prohíbe el art. 14 CE”*.

2.3 Incidencia del principio de legalidad penal.

Pues bien, con los pronunciamientos que hemos considerado oportuno traer a colación, nuestra opinión se alinea claramente con la de aquellos tribunales que, a la hora de dilucidar si un hecho constituye delito menos grave o delito leve (anteriormente, falta), excluyen del valor de lo sustraído la parte correspondiente al IVA. Basamos nuestra opinión en los siguientes razonamientos:

- 1) El IVA es un impuesto que grava el consumo. Su hecho imponible se define, en las operaciones interiores, como las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Y, a nuestro entender, no cabe entender que un hurto suponga una entrega de bienes, al menos no desde el punto de vista del artículo 8 de la Ley 37/1992, que define las entregas de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre bienes

corporales¹⁷⁸. El que sustrae bienes en contra de la voluntad de su propietario no está consumiendo y, por lo tanto, no pone en marcha el mecanismo del IVA. Lógicamente, no puede hacerse de mejor condición al infractor que al consumidor que, debidamente, abona el precio de aquello que adquiere. Pero no es esa, desde luego, la consecuencia de ese caso: la imposición de una pena suple el devengo del IVA, con el que resulta incompatible, siendo por lo general más gravoso para el infractor que la exigencia del impuesto¹⁷⁹.

- 2) En la base imponible del IVA se excluyen, *ex* artículo 78.Tres, las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones (distintas de las contempladas en el apartado dos del mismo precepto) que, por su naturaleza y función, no, constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. Ciertamente es que el condenado por un delito debe indemnizar al perjudicado (artículo 109 del Código Penal). No obstante, dicha indemnización, aun cuando pueda ir referida al valor de los bienes sustraídos, no debe ser incluida en la base imponible del impuesto, porque para ello se requeriría una previa operación sujeta (e, insistimos, el hurto no tiene encaje en el hecho imponible del IVA).
- 3) Hasta ahora hemos hecho uso de argumentos que, en principio, poco tiene que ver con el verdadero objeto de nuestro trabajo. Analizando ahora sí la cuestión desde el punto de vista del Convenio de Roma, el artículo 7 CEDH, tal y como ha declarado el Tribunal de Estrasburgo, establece el principio de que sólo la ley puede definir e imponer sanciones. De ahí que las infracciones y sus correspondientes sanciones deben estar claramente fijadas por norma con rango legal. Esta exigencia queda cumplida cuando el

¹⁷⁸ Y “transmitir”, en su 7ª acepción según el Diccionario de la Real Academia, consiste en “enajenar, ceder o dejar a alguien un derecho u otra cosa”, acciones todas ellas que requieren una voluntad, por parte del transmitente, de trasladar un determinado bien o derecho a un tercero. Claramente, en un hurto el perjudicado no está manifestando voluntad alguna de transmitir el bien que le están sustrayendo.

¹⁷⁹ En esta línea se pronuncia, igualmente, la Sentencia del TJUE de 21 de noviembre de 2013, dictada en el asunto C-494/2012, al afirmar que “...la situación del litigio principal debe distinguirse del robo de mercancías, que no está incluido en el concepto entrega de bienes, tal y como resulta de la Sexta Directiva y de la Directiva 2006/112 [...]. En efecto, el robo de mercancías no tiene como efecto facultar al autor del mismo para disponer de las mercancías en idénticas condiciones que su propietario. Por lo tanto, no puede considerarse que el robo constituya una transmisión entre la parte que es víctima del mismo y el autor de la infracción...”

individuo puede saber, de la redacción de la norma y, si es necesario, con la asistencia de la interpretación del juez, qué actos y omisiones le hacen responder penalmente. La referencia a la “ley” contenida en el artículo 7 CEDH exige que se cumplan ciertos requisitos de carácter cualitativo, especialmente la claridad y la previsibilidad de la norma (requisitos que han de cumplirse al definir tanto el tipo delictivo como la pena que corresponde al mismo). Las diferencias de interpretación entre las distintas Audiencias Provinciales son buena muestra de que, por cuanto hace al requisito de la claridad, el artículo 365 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal no es especialmente respetuoso con el mismo y, por lo tanto, completar el tipo delictivo del artículo 234 CP por referencia a aquél puede representar una infracción del principio de legalidad penal, en los términos en que ha sido interpretado por el Tribunal de Estrasburgo.

3. LAS DEVOLUCIONES DE IMPUESTOS Y LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD.

3.1. Introducción.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) contempla diferentes supuestos en los que el sujeto pasivo puede obtener una devolución por parte de la Administración como consecuencia de haber soportado cuotas por dicho impuesto superiores a las cuotas repercutidas:

- a) Artículo 115.- Con carácter general, los contribuyentes que, a final del ejercicio, dispongan de un saldo a su favor en las liquidaciones por dicho impuesto podrán optar entre “arrastrar” el mismo al ejercicio siguiente, a fin de seguir compensándolo con las cuotas que devenguen en el desarrollo de su actividad, o bien solicitar la devolución de dicho importe. En este último supuesto, la Administración tributaria dispone de un plazo de seis meses para practicar tal devolución o, en su caso, girar una liquidación provisional. El pago realizado con posterioridad al plazo de seis meses por causa imputable a la Administración conlleva el abono automático de intereses de demora.

- b) Artículo 116.- Con carácter opcional, se autoriza a los sujetos pasivos del IVA que puedan solicitar la devolución del saldo a su favor al final de cada periodo de liquidación, en los términos y con las condiciones señaladas por el artículo 30 del Reglamento del Impuesto (esta opción obliga a que los sujetos pasivos deban autoliquidar el impuesto de forma telemática y con periodicidad mensual).
- c) Artículo 117.- Para los exportadores en régimen de viajeros, las devoluciones se efectúan de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9.1.2.B del Reglamento del Impuesto, mediante un procedimiento en el que el viajero, que no ha de residir en la Comunidad, se dirige directamente al proveedor o a la entidad colaboradora autorizada por la AEAT, tras diligenciar la factura en la aduana como prueba de la salida de los bienes adquiridos del territorio de la Comunidad.
- d) Artículo 117 bis.- Contempla el procedimiento para obtener la devolución del Impuesto soportado en otro Estado por parte de sujetos pasivos establecidos en territorio español.

Para los anteriores supuestos de devolución, el artículo 118 faculta a la Administración tributaria para exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes.

- e) Artículos 119 y 119 bis.- Estos preceptos (resultado de la división, en dos, del anterior artículo 119) contemplan un procedimiento especial de devolución a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, distinguiéndose a estos efectos entre aquellos que están establecidos en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla, y aquellos otros que se encuentran establecidos en territorio tercero. Cumpliéndose determinados requisitos, los primeros podrán solicitar la devolución de las cuotas soportadas con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que hayan realizado, en la medida en que destinen los indicados bienes o servicios a la realización de operaciones que les originan el derecho a deducir en el IVA tanto en aplicación de lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado en donde estén establecidos como de lo dispuesto en la Ley 37/1992; mientras que los segundos podrán obtener la devolución de las cuotas soportadas, cumpliendo

los mismos requisitos que los anteriores, a condición de reciprocidad y previo nombramiento de un representante.

En los diferentes supuestos de devolución que hemos mencionado, nos encontramos ante lo que la Ley General Tributaria califica, en su artículo 31, “devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo” (en contraposición con las devoluciones de ingresos indebidos del artículo 32 LGT), y que son cantidades soportadas o ingresadas debidamente, como consecuencia de la aplicación del tributo, que la Administración deberá devolver de conformidad con lo previsto en la normativa de cada impuesto.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre el derecho a la deducción de cuotas soportadas en el IVA. Por citar algunos de dichos pronunciamientos, en los asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96 el TJUE se planteó como cuestión prejudicial si la normativa belga que preveía la retención cautelar del saldo a devolver al contribuyente cuando hubiera indicios de fraude se oponía a los mandatos de la Sexta Directiva. Si bien el Tribunal de Justicia estimó que no existía incompatibilidad con el ordenamiento comunitario, sí mantuvo que, en aplicación del principio de proporcionalidad, las medidas que los Estados Miembros adoptasen para preservar los derechos de la Hacienda Pública no deben ir más allá de lo necesario para tal fin. En consecuencia, *“no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen de manera sistemática el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia”*.

Por su parte, en el asunto C-78/00 (en el cual se sometía al juicio del Tribunal de Justicia la modalidad de devolución adoptada por Italia consistente en entregar títulos de deuda del Estado), se mantuvo que la devolución se debe efectuar en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente: *“En todo caso, el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo.”*

En el asunto C-16/95, España fue condenada por sus reiterados retrasos en devolver el IVA a los sujetos pasivos no establecidos en nuestro territorio. Idéntico

pronunciamiento se obtuvo en los asuntos C-287/91 y C-90/05, en los que los países demandados fueron Italia y Luxemburgo respectivamente.

En todos los pronunciamientos a los que acabamos de hacer referencia se resuelve la adecuación de la normativa interna al ordenamiento comunitario mediante aplicación exclusiva de las Directivas en materia de IVA (fundamentalmente, antiguas Sexta y Octava Directivas). No obstante, el propio TJUE afirmó que *“también los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia. A este respecto, el Tribunal de Justicia se inspira en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, así como en las indicaciones proporcionadas por los instrumentos internacionales relativos a la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han cooperado o a los que se han adherido. El CEDH reviste en este contexto un significado particular”*. Tal afirmación adquiere mayor relevancia en la actualidad tras la publicación de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en el año 2007.

Expuesto el marco legal en el que deben desarrollarse las devoluciones correspondientes al IVA, tal y como ha sido interpretado desde Luxemburgo, a continuación dedicaremos unas líneas a analizar cómo se gestiona, por parte de la Administración tributaria española, este derecho de los sujetos pasivos del IVA.

Partiremos para ello de las Memorias elaboradas por el Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, CDC), de las cuales se desprende que el retraso en las devoluciones de impuestos (no solo del IVA) constituye motivo de queja recurrente por parte de los contribuyentes. Podemos señalar, al respecto, las siguientes propuestas formuladas por dicho órgano, haciéndose eco de la problemática que planteamos:

1. Propuesta 7/97: el CDC planteaba la conveniencia de establecer plazos expresos en la normativa reguladora de los Impuestos Especiales a efectos de practicar la devolución de los mismos en los supuestos que, según dicha normativa, proceda. El Secretario de Estado de Hacienda, en respuesta a la propuesta del Consejo, y tras advertir de las peculiaridades en las devoluciones de los Impuestos Especiales respecto a las correspondientes a otros tributos (IRPF, Impuesto sobre Sociedades, IVA), finalizó recordando que la entonces proyectada reforma del Reglamento de los Impuestos

Especiales incluía el señalamiento de los plazos en los cuales los procedimientos relativos a las devoluciones debían finalizar¹⁸⁰.

2. Propuesta 16/98: en la Memoria correspondiente al ejercicio 1998, se planteó la cuestión de la exigencia de garantía al contribuyente ante una solicitud de devolución de IVA, exigencia planteada al amparo del ya citado artículo 118 LIVA pero efectuada con posterioridad al plazo de seis meses establecido para comprobar la procedencia de la devolución o, en su defecto, para ordenar el pago. A juicio del CDC, la interpretación conjunta de los artículos 115.3 y 118 establecía el límite temporal para exigir garantía al contribuyente en los seis meses de que dispone la Administración para comprobar o pagar. No obstante, en la respuesta del Secretario de Estado de Hacienda se reflejaba una opinión contraria a dicha interpretación, considerándose que la prestación de aval puede ser requerida en cualquier momento previo a la práctica de la devolución e, incluso, una vez superado el plazo de los seis meses. De interés resulta

¹⁸⁰ El Real Decreto 1965/1999, de 23 de diciembre, introdujo efectivamente un apartado 7º al artículo 6 del Reglamento de los Impuestos Especiales, del siguiente tenor: “7. Los procedimientos de devolución de cuotas satisfechas por impuestos especiales que se indican a continuación tendrán, para su resolución, un plazo máximo de seis meses computado a partir de las fechas siguientes:

a) En el procedimiento contemplado en el artículo 5, suministros de carburantes en las relaciones internacionales, el cómputo del plazo indicado comenzará a partir de la fecha en que tengan entrada en el registro del centro gestor la relación centralizada a que se refiere el apartado 6 de dicho artículo remitida por las entidades emisoras de tarjetas.

b) En los procedimientos contemplados en el artículo 7, devoluciones por exportación, el cómputo del plazo indicado comenzará a partir de la fecha de salida efectiva de las mercancías del territorio aduanero de la Unión Europea.

c) En los procedimientos contemplados en los artículos 8, 9 y 10, devoluciones por envíos al ámbito territorial comunitario no interno, el cómputo del plazo indicado comenzará a partir de la fecha en que tenga entrada en el registro de la oficina gestora la solicitud a que se refieren, respectivamente, los apartados 5, 4 y 4 de cada uno de dichos artículos.

d) En los procedimientos contemplados en los artículos 54 y 80, devoluciones por utilización del alcohol y bebidas alcohólicas en ciertos procesos, el cómputo del plazo indicado comenzará a partir de la fecha en que tenga entrada en el registro de la oficina gestora la solicitud a que se refieren el apartado 5 del primer artículo citado y el párrafo d) del segundo artículo citado.

e) En los procedimientos contemplados en los artículos 109, 110 y 111, devoluciones por utilización de hidrocarburos en ciertos usos, el cómputo del plazo indicado comenzará a partir de la fecha en que tenga entrada en el registro del órgano competente para su tramitación la solicitud a que se refieren, respectivamente, los apartados 4, 8 y 5 de cada uno de dichos artículos.

f) En el procedimiento contemplado en el artículo 124, devolución por reciclado o destrucción de labores del tabaco, para el caso contemplado en el apartado 5 del mismo, el cómputo del plazo indicado comenzará a partir de la fecha en que tenga entrada en el registro de la oficina gestora la solicitud a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo.

Sin perjuicio de la obligación de la Administración de dictar en todos los casos resolución expresa, en los supuestos contemplados en el presente apartado las solicitudes de devolución se entenderán desestimadas cuando no haya recaído resolución expresa en el indicado plazo”.

igualmente la segunda propuesta del CDC con relación a este asunto: informar al contribuyente cuya devolución de IVA va a ser objeto de comprobación del derecho que le asiste a obtener el importe de dicha devolución previa aportación de la garantía prevista en el artículo 118 LIVA. No obstante, el Secretario de Estado de Hacienda volvió a diferir de la interpretación del Consejo, considerando que del citado artículo 118 no se desprende una facultad del contribuyente para obtener la devolución de forma inmediata previa aportación de garantía, sino simplemente una facultad de la Administración para prevenir el riesgo que implica la realización de determinadas devoluciones tributarias¹⁸¹.

3. Propuesta 21/00: en esta ocasión la queja respecto al retraso en la devolución iba referida a otro tributo (IRPF). El CDC consideraba carente de amparo legal alguno la práctica administrativa consistente en retener la devolución correspondiente a dicho tributo por la vía de hecho, solicitando la adopción de medidas para evitar tales retenciones sin la previa adopción de una resolución administrativa. En esta ocasión, el Secretario de Estado de Hacienda respondió a la propuesta alegando que, tras la entrada en vigor de la Ley 40/1998 (antigua Ley del IRPF), los procedimientos implantados en la Agencia Tributaria evitaban esos supuestos de retención, razón por la cual no era preciso adoptar medida adicional alguna.

4. Propuesta 5/02: El CDC mostró nuevamente su preocupación por los retrasos en la devolución de determinados impuestos y, señaladamente, en el IVA, no encontrando justificación a dicha práctica administrativa en el abono de intereses de demora por el retraso sufrido. Igualmente, constata el carácter impreciso de la normativa vigente en relación con la ordenación del pago de las devoluciones a los contribuyentes así como sobre la posibilidad de exigir por la Administración en determinados casos garantías suficientes con carácter previo a una liquidación administrativa. Por todo ello,

¹⁸¹ El artículo 118 de la Ley 37/1992 volvió a ser objeto de análisis en la Memoria correspondiente al año 2011, en la cual se propuso que se diese nueva redacción al precepto, así como desarrollo reglamentario, a fin de establecer la necesidad de motivación de los acuerdos de exigencia de garantía y la debida proporcionalidad de las mismas, así como el establecimiento bien de un plazo máximo de duración de cada garantía exigida o bien establecer que la Administración deberá iniciar un procedimiento de verificación o comprobación dentro de un plazo prudencial (señalándose, al efecto, seis meses) a contar desde la prestación de la garantía, todo ello dado que la caución exigida al contribuyente, en cuanto que medida cautelar, no puede tener validez *sine die*.

finaliza efectuando la propuesta de modificar la legislación de manera tal que la retención de las devoluciones que se efectúa por la vía de hecho desaparezca.

Todo lo anterior fue, finalmente, objeto de especial atención en la Memoria correspondiente al año 2006, a raíz de la inclusión en la misma de un artículo de Fernando PÉREZ ROYO. Se afirma por el citado autor que en nuestro propio país “*se han venido desarrollando en los últimos años una serie de prácticas relacionadas con la tramitación de las solicitudes de devoluciones, especialmente en el ámbito de las correspondientes a las operaciones de exportación o envíos intracomunitarios, que suscitan algunas dudas en cuanto a su regularidad*”, examinándose algunas de tales prácticas como, por lo que ahora nos interesa, la posibilidad de concatenar un procedimiento de verificación de datos con otro de comprobación abreviada e incluso uno posterior de inspección, encontrándose en el ínterin suspendida la devolución del impuesto.

En definitiva, la situación, respecto de las devoluciones de IVA, es la siguiente: la Ley 37/1992 establece un plazo con carácter general de seis meses para que tales devoluciones se lleven a cabo, devengándose intereses de demora a favor del contribuyente en caso de incumplimiento de dicho plazo por causa imputable a la Administración; y, aun así, no resulta infrecuente la práctica administrativa consistente en la retención, por parte de Hacienda, de las cantidades cuya devolución ha sido solicitada, no dudamos que por causas muy nobles como puedan ser la lucha contra el fraude pero con un claro perjuicio para aquellos contribuyentes de buena fe que, por desarrollar una actividad considerada “de riesgo” por la Administración tributaria, pueden ver retrasado el cobro de unas cantidades a las que legalmente tienen derecho durante un periodo claramente excesivo; no resultando en todos los casos, a nuestro juicio, suficiente compensación el abono de los correspondientes intereses de demora.

3.2 Adecuación de la práctica administrativa en materia de devoluciones del IVA al artículo 1-P1.

Tras haber comentado el artículo 1-P1 y los pronunciamientos más importantes del Tribunal de Estrasburgo en materia tributaria y al amparo de dicho precepto, a

continuación analizaremos la práctica administrativa a la que hacemos alusión desde el punto de vista del derecho fundamental a la protección de la propiedad.

Para ello, y en primer lugar, debemos analizar si una devolución de impuestos derivada de una autoliquidación efectuada por el contribuyente goza del carácter de “bien” a los efectos del artículo 1-P1. Al respecto, hay que recordar que, al igual que ha sucedido con otros pasajes del Convenio, el TEDH ha otorgado al término “bienes” un concepto autónomo, a los efectos del Convenio y, por tanto, independiente y no necesariamente coincidente con el concepto que cada Estado le otorgue. De la jurisprudencia del Tribunal hemos observado cómo el término “bienes” incluye no sólo el derecho de propiedad sobre bienes muebles e inmuebles, sino también otros derechos de carácter económico: derechos derivados de un contrato de arrendamiento (caso *Mellacher y otros contra Austria*, nº 10522/83), o de un laudo arbitral (caso *Stran Greek Refineries y Stratis Andreadis contra Grecia*, nº 13427/87), pensiones de la seguridad social (caso *Vasilopoulou contra Grecia*, nº 47541/99), licencia para explotar un restaurante (caso *Tre Traktörer Aktiebolag contra Suecia*, nº 10873/84), etc. En cualquier caso, el Tribunal sí ha dejado claro que la protección del artículo 1-P1 se reserva a los bienes actuales de la persona, no garantizando el derecho a adquirir un bien o derecho en el futuro (caso *Marckx contra Bélgica*, nº 6833/74).

Respecto de las reclamaciones de cantidades a terceros, a juicio del Tribunal pueden, en determinados supuestos, ser calificadas como “bien” a los efectos del artículo 1-P1, si bien se exige para ello, con carácter general, que haya una base suficiente en Derecho interno para la misma, lo cual puede suceder, por ejemplo, cuando dicha reclamación esté fundada en una jurisprudencia constante y reiterada de los Tribunales domésticos. Para que una reclamación alcance la categoría de “bien” protegido por el artículo 1-P1, su titular debe poseer, al menos, una esperanza legítima en obtener el efectivo disfrute de un derecho de propiedad.

Teniendo en cuenta lo anterior, y volviendo ahora a nuestro tema, debemos recordar que la normativa del IVA establece el derecho del sujeto pasivo, no sólo de compensar las cuotas de IVA soportadas con las devengadas en el ejercicio de su actividad económica sino, además, y como manifestación de dicho derecho, la posibilidad de obtener la devolución del saldo resultante a su favor en determinados

periodos de tiempo (artículos 115 a 119 bis, antes citados). Por lo tanto, existe una base legal en el ordenamiento doméstico español que ampara la solicitud de devolución del contribuyente. De acuerdo con los razonamientos del Tribunal, en definitiva, dicha solicitud de devolución puede ser calificada de “bien” a los efectos del artículo 1 del Protocolo nº 1.

Igualmente, hemos visto cómo el artículo 1-P1 contiene, tal y como ha reiterado en numerosas ocasiones el Tribunal, tres normas distintas:

- La primera, que se expresa en la primera frase del primer párrafo y reviste un carácter general, enuncia el principio del respeto a la propiedad: Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes.

- La segunda, que figura en la segunda frase del mismo párrafo, trata de la privación de la propiedad y la subordina a ciertas condiciones: Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

- La tercera, consignada en el tercer párrafo, reconoce a los Estados contratantes el poder, entre otros, de reglamentar el uso de los bienes de acuerdo con el interés general: Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de adoptar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.

Las tres reglas se encuentran conectadas entre sí: la segunda y la tercera, que aluden a ejemplos concretos de ataques al derecho de propiedad, deben interpretarse a la luz del principio consagrado por la primera debiendo existir una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el objetivo a alcanzar. En todo caso, tales injerencias en este derecho deben de cumplir con determinados requisitos:

- En primer lugar, debe venir establecida por la Ley. De esta manera, se protege a los titulares de los derechos y libertades fundamentales de actos arbitrarios por parte de las autoridades de los Estados. El artículo 1-P1 que comentamos lo exige así de

forma expresa en sus dos reglas limitativas (la segunda y la tercera): la privación de la propiedad sólo podrá hacerse en las condiciones previstas en la Ley, mientras que el control del uso de los bienes se podrá efectuar por el Estado a través de “las leyes que estimen necesarias”.

- Dicha interferencia debe encontrarse justificada en el logro de alguno de los objetivos previstos por el propio Convenio. Utilidad pública, en el caso de privación de la propiedad; interés general y pago de impuestos, contribuciones y multas, en el caso del control del uso de los bienes. La determinación de qué debe entenderse por cada uno de dichos objetivos corresponde, en primera instancia, a los Estados partes en el Convenio, quienes se encuentran en mejor situación que el juez internacional, gracias al conocimiento directo de su sociedad y de sus necesidades, para definir tales objetivos.

- Las injerencias en los derechos fundamentales deben guardar un justo equilibrio entre el respeto del derecho o libertad de que se trate y el fin por el cual se produce la interferencia. Para ello, el Tribunal concede a los Estados un determinado margen de discrecionalidad si bien reservándose la potestad de revisar las decisiones de tales Estados amparadas en sus facultades discrecionales. En materia económica, el Tribunal se ha pronunciado de forma reiterada en el sentido de conceder dicho margen de apreciación con un carácter muy amplio.

Aplicando los anteriores principios al tema que nos ocupa, podemos efectuar los siguientes comentarios:

- Establecimiento de la medida por Ley: tal y como hemos visto con anterioridad, la Ley 37/1992 establece un plazo general de seis meses para devolver al contribuyente el saldo de IVA a su favor, con obligación de indemnizarle (interés de demora) en caso de no practicar la devolución en dicho plazo. No obstante, en ningún precepto de la mencionada ley se contempla la posibilidad de retener la devolución solicitada por el contribuyente, ni siquiera ante el inicio de un expediente de comprobación abreviada o inspección. Sea cual sea la decisión que adopte la Administración (conformarse con la solicitud de devolución pedida por el contribuyente, o rectificarla mediante la oportuna liquidación provisional), en todo caso dispone de un plazo de seis meses para practicar la devolución. El hecho de que la

norma contemple el devengo de intereses de demora por el retraso en la misma en modo alguno puede servir, a nuestro juicio, como justificación del retraso en la práctica de la devolución más allá de dicho periodo semestral. No obstante, fuera del texto de la Ley del IVA, sí encontramos un precepto de rango legal que da amparo a la práctica administrativa de retención de la devolución. Nos referimos al artículo 81 de la Ley General Tributaria (situado en la Sección V del Capítulo IV del Título II, teniendo como título “Medidas cautelares”). Dicha norma permite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares de carácter provisional para asegurar el cobro de la deuda tributaria “cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado”. Entre las medidas cautelares que se pueden adoptar, la Ley cita expresamente la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. A la vista de este último precepto, y aun cuando se ponga en duda su adecuación con la normativa europea, podría afirmarse que el primer requisito para que la interferencia en el derecho de propiedad se ajuste al Convenio queda cumplida: dicha interferencia está prevista en la Ley. No obstante, procede ser cautos con esta afirmación toda vez que, de los términos en que está redactado el artículo que comentamos, no parece deducirse que la Administración pueda, por la vía de hecho, retener sin más el saldo a devolver a favor del contribuyente. La medida cautelar adoptada por la Administración debe ser comunicada al titular del derecho a la devolución así como expresar los motivos que justifican su adopción. Cualquier actividad administrativa efectuada fuera de los términos indicados, es decir, sin ser notificada al contribuyente o sin la debida motivación, no encontraría amparo en el artículo 81 LGT y, en consecuencia, podría suponer una injerencia en el derecho de propiedad no acorde con el Convenio y su Protocolo nº 1.

- Justificación de la medida: no parece plantear especiales dificultades este segundo requisito. De todos es sabido que el IVA y su sistema de devoluciones da pie a importantes situaciones de abuso y fraude por parte de determinados obligados tributarios, con el consiguiente perjuicio que de ello deriva para las arcas públicas. La lucha contra el fraude fiscal constituye un fin legítimo acorde con el Convenio de Roma.

- Proporcionalidad: el tercer filtro que debe pasar toda injerencia estatal en los derechos y libertades recogidos en el Convenio y sus protocolos adicionales es el del justo equilibrio entre el respeto a dicho derecho o libertad y la finalidad que se pretende conseguir con la medida adoptada. En nuestro caso, en un extremo de la balanza habrá que colocar el respeto a la propiedad del contribuyente y en el otro la prevención, por parte de la Administración tributaria, de abusos y fraudes amparados en el sistema de devoluciones del IVA. A la hora de determinar si este justo equilibrio es respetado por el Estado en cuestión, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos concede a éstos un margen de discrecionalidad especialmente amplio.

Respecto a la proporcionalidad de la medida, debemos fijarnos en la existencia de otras medidas que permitan conseguir la finalidad perseguida por la Administración y que resulten menos onerosas para el contribuyente. En este sentido, la retención de las cantidades a devolver no es la única medida que ofrece el ordenamiento para garantizar los intereses de la Hacienda Pública. Ya hemos hecho referencia anteriormente al artículo 118 LIVA, el cual faculta a ésta para exigir la prestación de garantía ante una solicitud de devolución. Nos parece obvio que, de ambas posibilidades, la que menor menoscabo causa a los derechos del contribuyente y, en concreto, a su derecho a la devolución del IVA, es la segunda: al exigirse la prestación de garantía, el contribuyente podrá optar por concederla o no sabiendo que, en el primer caso, percibirá la devolución solicitada; mientras que, por el contrario, si directamente se retiene el saldo a favor del contribuyente, se limita notablemente su capacidad de disposición sobre unas cantidades que le corresponden (salvo que la comprobación administrativa arroje un resultado contrario). Por lo tanto, somos de la opinión de que la retención de la devolución únicamente debería acordarse tras el inicio de un procedimiento de comprobación o inspección por parte de la Administración del cual se desprenda, al menos indiciariamente, la posible improcedencia de la devolución solicitada por el contribuyente.

3.3 Adecuación de la práctica administrativa en materia de devoluciones del IVA al artículo 1-P1, interpretado de forma conjunta con el artículo 14 CEDH.

Ya hemos visto que el artículo 14 CEDH establece una prohibición de discriminación en el disfrute de los derechos y libertades fundamentales reconocidos en el Convenio. Los términos empleados por dicho precepto son los siguientes:

“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.”

Tal y como el Tribunal ha manifestado en reiteradas ocasiones, este precepto no tiene un carácter independiente, no puede ser invocado de forma separada al resto de derechos y libertades establecidos en el Convenio o sus Protocolos. Su ámbito, pues, queda limitado a estos últimos. Si no se invoca en relación con cualquier otro derecho o libertad fundamental establecidos en el Convenio o sus Protocolos, no cabe hablar de violación del artículo 14 CEDH (aunque no sea preceptiva una previa declaración de violación del derecho o libertad en relación con el cual se invoca el artículo 14). A los efectos que ahora nos interesan en el presente estudio, analizaremos el artículo 14 CEDH en relación con el artículo 1-P1.

Para que quepa hablar de trato discriminatorio, ha de producirse un trato distinto y menos favorable que el otorgado a otros en idéntica o análoga situación. Ello exige, en primer lugar, la complicada tarea de establecer ambos términos de la comparación. En el caso de las devoluciones del IVA, se podría mantener que, por un lado, se encuentran aquellos sujetos pasivos que presentan declaraciones trimestralmente, pudiendo solicitar la devolución del saldo a su favor únicamente en la declaración correspondiente al cuarto trimestre; y, por otro lado, los contribuyentes que declaran el impuesto mensualmente, gozando de la posibilidad de pedir la devolución al final de cada periodo de liquidación. Y, si bien en ambos casos se reconoce el derecho a solicitar la devolución del saldo a favor del sujeto pasivo, los primeros suelen recibir sus devoluciones con mayor rapidez que los segundos: si consultamos los informes anuales de recaudación publicados por la AEAT, podemos comprobar cómo las solicitudes de

devolución de IVA efectuadas a final del ejercicio (IVA anual) son devueltas en un porcentaje muy alto el mismo año de presentación de la solicitud de devolución (en porcentajes situados entre el 90 y el 95 por ciento, si bien hubo un leve descenso en los años 2009 y 2011). No ocurre lo mismo con las solicitudes de devolución mensual, en las cuales solamente entre el 71 y el 79 por ciento de las devoluciones se practican el mismo año de presentada la declaración. A la vista de tales datos, puede afirmarse que Hacienda trata de peor forma a los sujetos pasivos que liquidan el impuesto con periodicidad mensual respecto de aquellos que hacen lo propio trimestralmente y, solo a final de cada año, solicitan la devolución del saldo a su favor.

Pero cabe cuestionarse ¿es acertada la anterior comparación? ¿No lo sería más aquella que enfrentara entre sí a los diversos tipos de contribuyentes que presentan declaración mensual (por ejemplo, grandes empresas y contribuyentes que optan por el “IVA mensual”)? A nuestro juicio, para que los términos de la comparación sean adecuados es suficiente con atender al hecho de que distintos contribuyentes son acreedores frente a la Hacienda Pública como consecuencia del exceso en el IVA soportado frente al IVA devengado. En este sentido, la normativa comunitaria no hace distinciones, en materia de devoluciones, entre uno y otro tipo de sujeto pasivo, reconociendo a todos el derecho a recibir la devolución que le corresponda en los plazos que marca la normativa. Y, si el legislador comunitario entiende que todos los sujetos pasivos del IVA tienen derecho a la práctica de las deducciones (y, como manifestación de éstas, a la obtención de las devoluciones) en igualdad de condiciones, el legislador nacional y, evidentemente, la Administración tributaria, no debería introducir un distinto trato entre ellos. En definitiva, entendemos que es perfectamente equiparable, a los efectos que nos proponemos, la situación del contribuyente que solicita la devolución a final de cada año con la situación del contribuyente facultado para solicitarla mes a mes.

Siguiendo con el contenido del artículo 14 CEDH, la discriminación prohibida por dicho precepto es aquella que no tiene una justificación razonable y objetiva. Ello exige comprobar, en primer lugar, si la finalidad perseguida por la medida discutida persigue un fin legítimo y, en segundo lugar, si tal medida es proporcionada o no a la finalidad que se pretende lograr. Al igual que comentábamos anteriormente respecto al artículo 1-P1, el Tribunal concede a los Estados cierto margen de discrecionalidad en

orden a determinar si los medios empleados resultan proporcionados o no a los fines perseguidos (debiendo recordarse que, en materia económica, dicho margen de discrecionalidad es especialmente amplio).

Respecto a la primera cuestión (finalidad de la medida), consideramos que la retención de la devolución del impuesto persigue, en un número importante de supuestos, un fin legítimo: poner freno a situaciones abusivas y fraudulentas de determinados contribuyentes que emplean la mecánica del IVA para su beneficio personal, al amparo de estructuras cada vez más complejas.

Respecto a la proporcionalidad de la medida, pensamos que debemos fijarnos en los siguientes aspectos:

- En primer lugar, son aplicables aquí las consideraciones que, sobre esta misma cuestión, hemos realizado anteriormente acerca de la existencia de otras medidas menos traumáticas para el contribuyente como pudiera ser la exigencia de garantía prevista en el artículo 118 LIVA.

- En segundo lugar, y dado que hablamos de posible discriminación, habrá que examinar si esta medida se emplea única o principalmente con determinados contribuyentes (aquellos que solicitan la devolución del saldo a su favor con una periodicidad mensual). La norma, desde luego, no prevé dicha situación expresamente: la Administración tributaria puede retener las devoluciones a cualquier contribuyente como medida cautelar, y ello con independencia de que presente declaraciones mensuales o no. No obstante, la práctica pone de manifiesto que aquellos contribuyentes que solicitan la devolución del IVA a final de año suelen recibir la misma, en un porcentaje muy amplio, dentro del plazo de seis meses establecido por la Ley. Sin embargo, consideramos que no hay argumentos suficientes para afirmar la existencia de un trato discriminatorio entre unos y otros contribuyentes. Teniendo en cuenta los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, la situación que comentamos podría tener cabida en el amplio margen de apreciación que el Convenio concede a los Estados: si la práctica pone de manifiesto que los casos de fraude en las devoluciones de IVA se producen en mayor porcentaje en contribuyentes con derecho a devolución mensual o que realizan determinadas actividades económicas, el Estado

puede reaccionar adoptando medidas más severas en tales casos sin que ello suponga discriminación (no prejuzgamos, por supuesto, si esas medidas más severas son conformes con el artículo 1-P1 o no).

3.4 El caso *Intersplav contra Ucrania*, nº 803/02.

Los retrasos en la práctica de las devoluciones tributarias no han sido ajenas al Tribunal de Estrasburgo. Ya hemos tenido ocasión de citar el caso *Buffalo SRL en liquidación contra Italia* o el caso *asunto Eko-Elda AVEE contra Grecia*. Citamos ahora otro caso directamente relacionado con el tributo que estamos comentando, y que enfrentó a la sociedad Intersplav contra Ucrania.

La entidad demandante (una joint-venture hispano-ucraniana), dedicada a la fabricación de bienes a partir de chatarra metálica adquirida en Ucrania, soportaba un tipo de IVA del 20% en la compra de su materia prima. Posteriormente, los bienes fabricados eran objeto de exportación, operación ésta sujeta al tipo del 0%. En consecuencia, la entidad demandante resultaba constantemente acreedora de la Hacienda Pública por el IVA soportado, solicitando el reembolso de tal importe mediante las oportunas declaraciones.

La Administración tributaria ucraniana, por su parte, retrasaba sistemáticamente los acuerdos de devolución, obligando con ello a la sociedad a acudir a los Tribunales de Justicia (llegó a plantear más de 140 procesos contra la Administración, la cual fue condenada en diversas ocasiones a abonar el dinero a la demandante). Pese a las resoluciones judiciales en su contra, el Fisco ucraniano hizo oídos sordos y mantuvo retenidos los saldos a favor de Intersplav. La única vía que le quedaba en defensa de sus intereses era, pues, la demanda ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Tras una decisión de 31 de marzo de 2005, en la que la Sección Segunda del Tribunal acordó admitir parcialmente la demanda, se dictó sentencia con fecha 9 de enero de 2007. El Tribunal consideró lo siguiente:

- Respecto a la calificación del saldo a devolver como “bien” a efectos del artículo 1-P1: el Gobierno ucraniano alegó que el demandante no gozaba de un bien

protegido por el artículo 1-P1, toda vez que las cantidades cuya devolución se solicitaba eran cuestionadas por la Administración tributaria. Hasta tanto no hubiera un pronunciamiento judicial confirmando el importe de la devolución, el contribuyente no podía alegar ser titular de un crédito frente al Estado. Frente a ello, el Tribunal mantuvo que el asunto no trataba sobre la cantidad exacta a devolver al contribuyente, sino sobre su derecho en general a obtener la devolución del IVA. Habiendo respetado la normativa doméstica, el demandante podía razonablemente confiar en obtener tal devolución así como una compensación por el retraso. En orden a practicar las devoluciones, la Ley del IVA no exige la previa confirmación judicial. En conclusión, consideró el Tribunal que la entidad demandante sí era titular de un bien a los efectos del artículo 1-P1.

Si aplicamos la anterior conclusión a nuestro ordenamiento interno, tenemos que la Ley 37/1992, cuando regula las devoluciones de IVA, no exige ningún pronunciamiento administrativo ni judicial para practicar las mismas. Basta la mera autoliquidación suscrita por el sujeto pasivo para que, por parte de la Administración, y sin perjuicio de las comprobaciones a que haya lugar, se proceda a rembolsar al contribuyente la cantidad consignada, y todo ello en el plazo de seis meses. En consecuencia, el contribuyente que, en la autoliquidación correspondiente, solicita la devolución del saldo a su favor es titular de un bien protegido por el artículo 1-P1.

- No planteó demasiados problemas aceptar que se había producido una injerencia en el derecho al disfrute pacífico de la propiedad contenido en el artículo 1-P1, como consecuencia de los retrasos en las devoluciones del IVA a la sociedad demandante. Al igual que se afirmó en el caso Buffalo Srl contra Italia, de las tres reglas recogidas en el artículo 1-P1 el Tribunal entendió que la aplicable era la primera (toda vez que la demora en las devoluciones no implicaban ni una privación de la propiedad ni un control de su uso).

- Sobre la justificación de los retrasos: la interferencia en el pacífico disfrute de la propiedad, puesta de manifiesto en los constantes retrasos en las devoluciones del IVA, se justificó por el Estado demandado en la lucha contra el fraude fiscal: el sistema de devoluciones del IVA era objeto de reiterados abusos por parte de contribuyentes y al Estado competía la adopción de medidas tendentes a frenar los

mismos. Concretando más en la empresa demandante, el Gobierno ucraniano sospechaba del uso de empresas ficticias por parte de Intersplav (debido, según alegaron, a la desproporción entre el importe de impuestos pagados y las cantidades cuya devolución solicitaba). En definitiva, las medidas adoptadas tenían, a juicio de la Administración, perfecto encaje en el amplio margen de discrecionalidad concedido a los Estados por el Tribunal.

El Tribunal discrepó de las alegaciones del Gobierno: si bien es cierto que, especialmente en materia económica, los Estados disponen de un amplio margen de discrecionalidad dentro del cual pueden interferir en los derechos y libertades contenidos en el Convenio sin que se produzca violación de éste, no resulta aceptable efectuar una alegación genérica al fraude en el IVA para retener a un contribuyente concreto las cantidades a cuya devolución tiene derecho: “ [...] *El Tribunal, sin embargo, no puede aceptar como argumento, la situación general de las devoluciones de IVA que aduce el Gobierno, sin que se haga una referencia concreta a que la demandante se hallaba directamente involucrada en dichas prácticas abusivas*”.

Esta última afirmación que transcribimos del Tribunal puede tener especial relevancia en nuestro ordenamiento: año tras año se publica en el BOE el Plan General de Control Tributario, en el cual la lucha contra las tramas de fraude en el IVA suelen aparecer como área de actuación prioritaria. Pues bien, siguiendo el pronunciamiento del Tribunal de Estrasburgo que estamos comentando, el hecho de que, con carácter general, se dé prioridad al control de dichas tramas de fraude no autoriza a la Administración para, en abstracto, adoptar una medida concreta (como puede ser la retención del saldo a devolver al sujeto pasivo) dirigida contra un contribuyente por el mero hecho de que éste realiza las actividades que se especifican en el Plan, a menos que se acredite que el contribuyente se encuentra envuelto en la realización del fraude. En otras palabras, no existe una supuesta “presunción de culpabilidad” para aquellas empresas o sectores objeto de atención preferente por parte del Plan de Control Tributario y que pudiera autorizar la adopción de medidas como las que comentamos por parte de la Administración. Por el contrario, todas las empresas (también las dedicadas a la promoción de viviendas, o a las exportaciones...) tienen derecho a la devolución del IVA en idénticos términos que cualquier otro contribuyente y, a menos que la Administración disponga de algún dato concreto que relacione al sujeto pasivo en

cuestión con alguna irregularidad, deberá practicar la devolución en idénticas o similares condiciones.

El Tribunal, tras efectuar los razonamientos que hemos expuesto (calificación del crédito frente a Hacienda como bien, declaración de la existencia de una injerencia en el respeto a la propiedad y afirmación de que dicha injerencia no se encuentra justificada) concluyó declarando la violación del artículo 1-P1 por parte del Gobierno ucraniano.

4. LAS VALIDACIONES LEGISLATIVAS Y EL DERECHO A UN JUICIO EQUITATIVO: EL DECRETO-LEY 2/2013, DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA.

4.1 Introducción: la anulación del Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía y, consecuentemente, de los actos dictados durante su vigencia.

Mediante Decreto 324/2009, de 8 de septiembre, se aprobaba el Estatuto de la Agencia Tributaria Andaluza, creada a través de la Ley 23/2007, de 18 de diciembre. Sin embargo, su aparición no vino exenta de problemas, ya que inmediatamente se interpuso contra dicha disposición un recurso contencioso-administrativo por parte del Sindicato Andaluz de Funcionarios de la Junta de Andalucía, ente que había sido excluido del procedimiento de elaboración de la norma. Dicho recurso fue conocido por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en su sede de Málaga, quien con fecha 25 de febrero de 2011 estimó el recurso y anuló la norma objeto del mismo. Trasladado el debate al Tribunal Supremo, por mor del recurso formulado por la Administración autonómica, el Alto Tribunal confirmó, mediante sentencia de 31 de mayo de 2012, el fallo de la sentencia impugnada, confirmando así la expulsión de nuestro ordenamiento jurídico del estatuto de la Agencia autonómica.

La principal consecuencia práctica que tuvo la decisión anterior no fue otra que cuestionar la legalidad de los actos administrativos dictados, durante la vigencia del estatuto, por parte de los coordinadores territoriales y, especialmente, las liquidaciones tributarias suscritas por éstos. Al carecer de competencias para tal finalidad, la conclusión debía ser necesariamente que tales actos se encontraban viciados. Y así lo

entendió el Tribunal Económico-administrativo Regional de Andalucía que, en numerosas resoluciones, procedió a estimar las impugnaciones formuladas por los contribuyentes por dicho motivo.

Las consecuencias nefastas que esta circunstancia deparaba para las arcas públicas resultaban evidentes, y ello motivó que se dictase la norma objeto de estas líneas: el Decreto-ley 2/2013, cuyo artículo único dispone:

“Todos los actos administrativos dictados en materia tributaria o de ingresos de derecho público por la Agencia Tributaria de Andalucía, durante la vigencia del Decreto 324/2009, de 8 de septiembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía, así como los que sean consecuencia o ejecución de aquellos, quedan confirmados, en cuanto adolezcan de cualquier vicio administrativo dimanante de la nulidad de dicha norma, debiendo considerarse plenamente válidos y eficaces.

En ningún caso se extenderá dicha confirmación a los actos que hayan sido anulados por sentencia judicial o resolución administrativa, ni a los actos administrativos sancionadores, respecto de los cuales deberá estarse a lo establecido en el artículo 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”.

Continuando con el orden cronológico de los hechos, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, conociendo de un recurso formulado por un contribuyente y encontrándose con este artículo antes de dictar sentencia que resolviese el conflicto sometido a su consideración, elevó al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad respecto del Decreto-ley 2/2013, por supuesta vulneración del artículo 9.3 de la Constitución en cuanto a la prohibición de irretroactividad de disposiciones restrictivas de derechos individuales, en relación con el principio de seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Dicha cuestión fue inadmitida, sin entrar en el fondo del asunto, mediante Auto nº 243/2013, de 22 de octubre.

Toda esta sucesión de eventos tiene relevancia para el objeto de nuestro trabajo, por lo siguiente:

- Por un lado, el propio Decreto-ley alude, en su Preámbulo, a la Sentencia del TEDH de 23 de octubre de 1997, al afirmar la justicia y proporcionalidad de la medida adoptada, así como al recordar la obligación de contribuir y el enriquecimiento injusto a costa de los fondos públicos que se produciría como consecuencia de un vicio no sustancial del reglamento marco, ajeno al contenido de fondo de la materia tributaria.

- Por otro lado, el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad se motiva igualmente en el hecho de que la intervención normativa que supone el Decreto-ley se produce en un estado muy avanzado de los procesos, que se encuentran conclusos para sentencia, por lo que considera de aplicación la doctrina contenida en la Sentencia del TEDH de fecha 27 de abril de 2004, con base en la cual afirma que la normativa de convalidación ha tenido una clara finalidad de influir en el desenlace de los pleitos conclusos para sentencia.

Obligado es, antes de extraer conclusiones, examinar ambas resoluciones del Tribunal de Estrasburgo citadas tanto por la norma en cuestión, como por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

4.2 La sentencia del TEDH de 23 de octubre de 1997: *National & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society contra el Reino Unido.*

El caso que nos ocupa, y que ya hemos tenido ocasión de comentar con anterioridad en este trabajo tuvo como protagonistas a determinadas sociedades de préstamo inmobiliario o “*building societies*”, entidades financieras establecidas en el Reino Unido que, al amparo de convenios firmados con la Administración tributaria, podían liberar a sus miembros de tributación en su imposición personal por las rentas percibidas a cambio de un pago anual. La Ley de Finanzas de 1985 contempló la supresión, con efectos desde el año 1986, de tales convenios, autorizando al Gobierno la aprobación de Reglamentos que introdujesen nuevos sistemas de cálculo a partir del ejercicio 1986-1987. Precisamente para dicho ejercicio fiscal (cuyo inicio se fija el día 6

abril, finalizando el día 5 del mismo mes del año natural siguiente), el Reglamento aprobado contemplaba el pago trimestral, en sustitución del anual, tomando como base el importe real de los intereses satisfechos. No obstante, entre la fecha del pago del impuesto correspondiente al ejercicio 1985-1986 (en algunos casos, el día 1 de enero de 1986; en otros casos, fechas anteriores a dicho día), y la fecha de inicio del nuevo periodo impositivo (6 de abril de 1986), se extendía un periodo “huérfano de regulación”: ni se le aplicaban los convenios entre la *Building Society* y Hacienda, por haber sido eliminados, ni entraban dentro del ejercicio fiscal 1986-1987. Por ello, el Reglamento aprobado introdujo disposiciones transitorias para dicho periodo. Tras un largo proceso, los Tribunales, atendiendo a la reclamación de una sociedad (Woolwich), determinaron la nulidad de las disposiciones reglamentarias en lo que al periodo transitorio respecta. Dicho fallo tuvo lugar en octubre de 1990 y, unos meses más tarde, se produjeron los siguientes hechos:

- El 7 de marzo de 1991 se emitió una nota de prensa informando de la intención de aprobar medidas para convalidar, retroactivamente, las normas anuladas por los Tribunales.
- Los días 15 y 17 de marzo de 1991, otras sociedades solicitaron a la Administración tributaria la devolución de las cantidades abonadas al amparo de la normativa reglamentaria anulada.
- En su presentación del presupuesto, el Ministro de Hacienda confirmó el 19 de marzo de 1991 la adopción de medidas para remediar los defectos técnicos en el Reglamento, con carácter retroactivo salvo para aquellas sociedades (en realidad, solo una) que hubieran iniciado los procedimientos correspondientes antes del 18 de julio de 1986.

En sede del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, las sociedades demandantes basaban sus pretensiones en dos normas: por un lado, el artículo 6 CEDH, garante del derecho a un proceso equitativo; por otro lado, el artículo 1 del protocolo adicional nº 1 al Convenio, que garantiza el respeto de la propiedad.

Respecto al primero de los preceptos (que es el relevante a los efectos de la norma autonómica andaluza que estamos comentando) el Tribunal declaró en su

sentencia que era consciente de los peligros inherentes al uso de legislación retroactiva que pueda influir en el resultado de procedimientos judiciales en los que el propio Estado es parte. El respeto al Estado de Derecho y al concepto de juicio equitativo exige que cualquier razón esgrimida para justificar tales medidas se traten con el mayor grado de prudencia posible. Sin embargo, el artículo 6.1 CEDH no puede interpretarse como un impedimento a cualquier injerencia por parte del Estado en procedimientos en los que sea parte. A fin de rechazar las pretensiones de las sociedades demandantes, el Tribunal de Estrasburgo se apoya en los siguientes puntos:

- Por un lado, el carácter poco drástico de la medida adoptada. A diferencia de otros asuntos similares conocidos por el Tribunal, en los que sí se consideró vulnerado el artículo 6.1 CEDH¹⁸², el procedimiento entre las sociedades demandantes y el Reino Unido se encontraba en una fase inicial. Recordemos, como hemos indicado anteriormente que, tras la estimación de las pretensiones por parte de una sociedad, las demás formularon sus reclamaciones en el año 1991.
- Por otro lado, la medida adoptada por el Gobierno resultaba en cierto modo previsible, dado que se informó de dicha intención mediante rueda de prensa.
- Finalmente, el Tribunal también reconoce que la intención última de las medidas adoptadas con carácter retroactivo no era influir en el resultado de los procedimientos abiertos, sino restaurar la intención inicial del Parlamento respecto de las sociedades con periodos impositivos distintos al año fiscal.

4.3. La Sentencia del TEDH de 27 de abril de 2004: *Gorraiz Lizarraga y otros contra España*.

Como antecedentes de este asunto, ajeno a la materia tributaria pero citado por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía al plantear la cuestión de inconstitucionalidad, debemos remontarnos al año 1989, en el cual se elabora un

¹⁸² Asunto *Stran Greek Refineries y Stratis Andreadis contra Grecia*, resuelto por sentencia de fecha 9 de diciembre de 1994, en la que se aprecia una vulneración del artículo 6.1 CEDH por parte del Estado al intervenir, de forma decisiva, en un procedimiento en el que era parte y de manera que dicho procedimiento le resultase favorable.

proyecto para construir una presa en Itoiz (Navarra), que iba a suponer la inundación de tres reservas naturales y varios pueblos. El proyecto fue aprobado mediante Orden del Ministro de Obras Públicas en noviembre de 1990, impugnado en vía administrativa y contencioso-administrativa, y anulado por la Audiencia Nacional en el año 1995, siendo confirmada su decisión por otra del Tribunal Supremo de 1997.

Tras la anulación del proyecto, el Parlamento Navarro aprobó la Ley Foral 9/1996, de 17 de junio, de Espacios Naturales de Navarra, que derogó determinados preceptos de las Leyes Forales 6/1987, de Normas Urbanísticas Regionales para Protección y Uso del Territorio, y 2/1993, de Protección y Gestión de la Fauna Silvestre y sus Hábitats. Con base en dichas normas, la Administración instó la inejecución de la Sentencia que anulaba el proyecto, al haberse subsanado los defectos legales que llevaron a dicho pronunciamiento anulatorio. Ante ello, la Audiencia Nacional planteó cuestión de inconstitucionalidad respecto de la citada Ley Foral 9/1996, que fue desestimada en el año 2000 y que, finalmente, derivó en demanda ante el TEDH. En dicha demanda, se alegaba la vulneración de, entre otros, el artículo 6 CEDH, como consecuencia de la aprobación de la Ley Foral 6/1996, la cual había sido dictada para evitar la ejecución de una resolución judicial firme.

El Tribunal de Estrasburgo recuerda otros asuntos en los que se ha pronunciado sobre intervenciones del poder legislativo en orden a influir en procedimientos en los que el Estado era parte (asuntos *Stran Greek Refineris* y *Stratis Andreadis contra Grecia*, *Papageorgiou contra Grecia* y *Zielinski y Pradal y Gonzalez y otros contra Francia*, en todos los cuales concluyó que la actividad legislativa del Estado había constituido una injerencia en el derecho a un juicio equitativo contenido en el artículo 6.1 CEDH). Como regla general, se afirma que el poder legislativo no tiene prohibido dictar normas con carácter retroactivo que afecten a derechos previamente existentes. Sin embargo, el Estado de Derecho y el concepto de juicio equitativo contenido en el artículo 6.1 CEDH impiden cualquier injerencia del poder legislativo en la Administración de Justicia diseñada para influir en la resolución judicial de un procedimiento, salvo que existan razones imperiosas de interés general.

Sin embargo, observa el Tribunal una diferencia importante entre esos asuntos citados y el ahora objeto de enjuiciamiento: en aquéllos, la intervención del Estado a

través de poder legislativo obedecía a motivos no susceptibles de protección, tales como influir en asuntos judiciales pendientes de resolución, evitar que se iniciasen tales asuntos o dejar sin efecto decisiones firmes y ejecutivas que reconocían derechos a percibir cantidades. En éste, la cuestión afectaba a los planes de desarrollo regional de Navarra, materia en la que el interés general es preeminente y donde el margen de apreciación concedido a los Estados es más amplio. La ley autonómica tenía un alcance general, cubriendo todas las reservas naturales de Navarra, y no sólo la afectada por la presa de Itoiz. Y es este alcance general, en gran medida, el que permite al TEDH considerar que no se ha vulnerado el derecho a un juicio equitativo contenido en el artículo 6.1 CEDH.

4.4 El planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad del Decreto-ley 2/2013.

Una vez hemos examinados los diferentes pronunciamientos esgrimidos en apoyo bien de la validez del Decreto-ley 2/2013, bien de su inconstitucionalidad planteada por el Auto del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, pasamos a continuación a analizar los términos en los que se resuelve dicha cuestión por parte del Tribunal Constitucional.

El citado Auto llega a la conclusión de que la norma autonómica constituye una ley de convalidación de actuaciones administrativas ilegales. En dicha resolución se confirma que la nulidad del acto administrativo impugnado iba a ser el contenido del fallo en el procedimiento en curso, al igual que en todos los demás procedimientos en los que se impugnaban actos dictados al amparo del Estatuto de la Agencia Tributaria Andaluza de 2009. Se citan, en apoyo de su postura, determinadas sentencias tanto del Tribunal Constitucional como del Tribunal de Luxemburgo. En definitiva, a juicio del órgano que plantea las dudas de constitucionalidad de la norma autonómica, tras la aprobación de un nuevo estatuto en el año 2012, no tenía sentido jurídico constitucional la aprobación, un año después, del Decreto-ley 2/2013¹⁸³. Además, el estado avanzado

¹⁸³ En sentido similar se pronuncia, igualmente, el voto particular formulado por los Magistrados don Fernando Valdés Dal-Ré y doña Adela Asua Batarrita a la sentencia 188/2013, de 4 de noviembre, al afirmar que *“convendrá señalar que, como expresión singular de la seguridad jurídica, el tradicional esquema de la expectativa legítima, o protección de la confianza, propicia una respuesta de tutela ante normas sobrevenidas o actos administrativos que sorprenden la confianza generada al administrado. La*

de los procesos pendientes de sentencia contra actos dictados encontrándose vigente el estatuto del año 2009 lleva a pensar al órgano judicial proponente de la cuestión de inconstitucionalidad que la normativa de convalidación ha tenido una clara finalidad de influir en el desenlace de los pleitos concluidos para sentencia, habiéndose producido una intromisión del poder legislativo en el control constitucional judicial de la Administración de Justicia.

No dio pie el Tribunal Constitucional a examinar el fondo de la cuestión, como a nuestro juicio hubiera sido deseable: acogiendo las alegaciones del Fiscal General del Estado¹⁸⁴, se considera que el Auto planteando la cuestión no cumple debidamente con el requisito de especificar o justificar en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión, no sirviendo para tal finalidad la mera expresión “... *de la validez del Decreto-ley de convalidación depende el sentido de la resolución judicial*”, sin que posteriormente se aclare o explicité el porqué de esa dependencia. Así, se inadmite la cuestión de inconstitucionalidad sin entrar a analizar los motivos de fondo planteados por el Tribunal Superior de Justicia.

4.5 Comentario crítico al Decreto-ley 2/2013.

Llegados a este punto, consideramos oportuno dedicar algunas líneas para tratar las siguientes cuestiones:

- En primer lugar, el fenómeno de las “leyes de convalidación” en nuestro Derecho interno, del que el Decreto-ley 2/2013 de la Junta de Andalucía no es sino una manifestación¹⁸⁵.

estabilidad de la situación creada representa, así pues, un freno a la alteración inesperada, a la quiebra de una esperanza fundada que la propia Administración ha hecho concebir”.

¹⁸⁴ A juicio del Fiscal General del Estado, dos eran los motivos para inadmitir a trámite la cuestión: por un lado, no haber efectuado correctamente el “juicio de relevancia”; por otro lado, tratarse de una cuestión notoriamente infundada. A su juicio, el hecho de que el Decreto-ley 2/2013 confirme determinados actos de la Agencia Tributaria de Andalucía no aporta nada al acto administrativo, el cual podrá ser declarado nulo, si procediera, por los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

¹⁸⁵ Pese a que la terminología empleada no es “convalidar” sino “confirmar”. Ello no obstante, en propio Preámbulo del Decreto-ley reconoce su carácter de norma de convalidación al afirmar poco después que “*para evitar distorsiones y procurar la máxima seguridad jurídica, se hace preciso acudir a la Ley, a los efectos de dotar de la mayor transparencia, publicidad y seguridad a la actuación confirmatoria, todo ello en defensa de los intereses públicos implicados, insertándose por lo tanto esta norma en el marco*

- En segundo lugar, la adecuación de la norma objeto de nuestro estudio a la doctrina tanto del Tribunal Constitucional como del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en materia de convalidaciones legislativas.
- Finalmente, dedicaremos algunas líneas a analizar el concreto vehículo normativo empleado por el ejecutivo autonómico para confirmar los actos afectados por la anulación del Estatuto de su agencia tributaria (Decreto-ley), y si el mismo es igual de apto que una ley emanada del Parlamento para otorgar validez a actos administrativos susceptibles de ser anulados judicialmente.

4.5.1 Las validaciones legislativas.

Siguiendo en este punto a DÍAZ-ROMERAL GÓMEZ¹⁸⁶, podremos definir la validación legislativa como aquella “*medida legislativa retroactiva cuyo objetivo es evitar que un acto administrativo sea anulado o que, en caso de haberlo sido, la anulación despliegue sus efectos*”. Por su parte, DOMÉNECH PASCUAL, G.¹⁸⁷ habla de esta figura como un acto jurídico que consiste “*en la adquisición de validez de éste como consecuencia de la emisión de una norma con fuerza de ley. Un acto que antes de la intervención del legislador era ilegal e inválido resulta que debe ser considerado legal y válido con posterioridad a la misma. Las convalidaciones legislativas suponen, pues, que la ley convalidatoria modifica las normas con arreglo a las cuales debía enjuiciarse la legalidad del acto convalidado. Conviene señalar que éste no pierde su naturaleza. Así, por ejemplo, una disposición reglamentaria convalidada legislativamente no adquiere rango o fuerza legal, sino únicamente validez*”. Finalmente, BOIX PALOP define en sentido amplio esta figura como “*cualquier*

de las convalidaciones legislativas, por lo demás pacíficamente admitidas en nuestro Ordenamiento jurídico conforme a la doctrina constitucional representada por las Sentencias 73/2000, de 14 de marzo, 273/2000, de 15 de noviembre, y 312/2006, de 8 de noviembre”.

¹⁸⁶ DÍAZ-ROMERAL GÓMEZ, A. *Las validaciones legislativas en Derecho Francés. La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la materia*. Revista de Administración Pública, núm. 149, mayo-agosto 1999, págs. 460.

¹⁸⁷ DOMÉNECH PASCUAL, G. *Convalidaciones legislativas, derecho a tutela judicial efectiva e interdicción de la arbitrariedad*. La Ley: Revista Jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía. nº 4, 2000. Matiza este autor el carácter retroactivo de las validaciones legislativas, efecto que únicamente tendrá lugar “*en aquellos casos en los que el acto convalidado pretendiese desplegar sus efectos jurídicos desde un momento anterior al de la fecha de entrada en vigor de la ley convalidatoria, lo que, por otra parte, será lo más probable*”.

actuación del legislador que, por medio de la aprobación de una norma con rango de ley, pretenda eliminar o enervar los efectos prácticos de una declaración de ilegalidad ya recaída o por venir sobre una actuación administrativa previa”¹⁸⁸.

Esta figura legislativa ha dado pie a que el Tribunal Constitucional se pronuncie en determinadas ocasiones sobre su adecuación a los artículos 9.3 y 24.1 de la Constitución. Así ocurrió, por ejemplo, con la sentencia 73/2000, dictada en el caso ya citado del proyecto de embalse de Itoiz. Como antecedentes fácticos, hay que remontarse a una resolución que aprobaba el proyecto del embalse y que fue anulada por los Tribunales por contradecir la Ley Foral 6/1987. En fase de ejecución de sentencia, esta ley se modificó por la Ley 9/1996, deviniendo con ello imposible la ejecución de la sentencia por cuanto que el proyecto de embalse era ya respetuoso con la ley.

El Tribunal Constitucional hubo de afrontar el análisis de la cuestión de inconstitucionalidad que se le planteó desde un doble prisma: por un lado, el correspondiente al principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 de la Constitución; por otro lado, el correspondiente al derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 y, en concreto, el derecho a la ejecución de sentencias firmes.

Respecto al primero de los preceptos citados, se consideró que la Ley Foral 9/1996 no constituía una norma *ad casum* atendiendo fundamentalmente a su objeto, esto es, establecer un régimen general de protección medioambiental de los espacios naturales de la Comunidad Foral de Navarra, régimen que se aplica a las mismas Reservas Naturales que fueron declaradas por la normativa anterior, si bien con ciertas diferencias en cuanto a las zonas periféricas (pero, en todo caso, siendo la regulación igual para todas las zonas periféricas). Por lo tanto, no se había vulnerado el artículo 9.3 de la Constitución.

En cuanto al derecho a la tutela judicial efectiva, el mismo no impide que la ejecución de una sentencia firme devenga legal o materialmente imposible, por ejemplo en los casos de modificación sobrevinida de la normativa aplicable a la ejecución.

¹⁸⁸ BOIX PALOP, A. *Las leyes de convalidación en el ordenamiento constitucional*, Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 73, enero-abril (2005), pág. 160.

Ahora bien, cuando el legislador limite tal derecho a la ejecución de resoluciones judiciales firmes, la legitimidad constitucional de tal proceder habrá de ser examinada para comprobar si responde a razonables finalidades de protección de valores, bienes o intereses constitucionalmente protegidos y, además, guardan debida proporcionalidad con dichas finalidades. En el caso de la norma autonómica enjuiciada, se admite su legítima finalidad (protección del medioambiente, como bien jurídico reconocido en el artículo 45 de la Constitución), así como la debida proporcionalidad de la norma, habida cuenta que el interés general y el interés contenido en la sentencia cuya ejecución había devenido imposible coincidían en lo sustancial.

El mismo año se tuvo que pronunciar el Tribunal Constitucional nuevamente sobre una norma que planteaba similares dudas, ya dentro del ámbito tributario. Fue en su sentencia 273/2000, de 15 de noviembre, en la que se sometía a su consideración la Disposición Adicional Segunda de la Ley 17/1987, de 13 de julio, de Administración Hidráulica de Cataluña, la cual elevaba a rango de ley, con efectos retroactivos, determinadas normas reglamentarias que habían sido anuladas por defectos formales en su aprobación¹⁸⁹. En concreto, la norma disponía lo siguiente:

“Quedarán integradas en el texto de la Ley las normas de carácter sustantivo reguladoras del incremento de la tarifa y del canon de saneamiento aprobadas con anterioridad, que tendrán carácter supletorio de las reglas de los artículos 29 al 33 y serán aplicables con rango de Ley formal a los supuestos producidos antes de la entrada en vigor de la presente Ley.”

Los antecedentes de esta norma, resumidos por la sentencia y que conviene traer a colación, son los siguientes: en el año 1981, se aprueba por el parlamento catalán la Ley 5/1981, de Evacuación y Tratamiento de Aguas Residuales la cual, entre otras medidas, establecía un canon de saneamiento para los consumos de aguas procedentes de acuíferos subterráneos o de la recogida de aguas pluviales. El desarrollo reglamentario de esta norma se llevó a cabo por medio de los Decretos 305/1982 y 128/1984, así como a través de otras normas de idéntico rango que aprobaban los planes

¹⁸⁹ Nótese el paralelismo con el supuesto objeto del presente trabajo, en el cual los actos administrativos se anulan no por defectos de carácter sustancial, sino por una deficiente tramitación y aprobación del Estatuto de la Agencia Tributaria Andaluza.

correspondientes a las diferentes zonas en las que se estructuraba el territorio de Cataluña a los efectos de aplicar el régimen económico-financiero de la Ley 5/1981. Pues bien, interpuesto recurso contencioso-administrativo contra uno de estos últimos Decretos¹⁹⁰, el mismo fue estimado, y la norma anulada, al considerarse que en el proceso de elaboración de ésta no se había emitido el informe previo por parte de la Secretaría General Técnica del Departamento de Política Territorial y Obras Públicas de la Generalidad de Cataluña. Idéntico motivo llevó a la anulación, entre otros, del citado Decreto 128/1984. Los pronunciamientos en primera instancia tuvieron lugar entre los años 1986 y 1987, mientras que la ratificación de los mismos por parte del Tribunal Supremo tuvo lugar entre los años 1990 y 1993. En el año 1987 se aprueba la norma controvertida en los términos que han quedado expuestos.

El Tribunal Constitucional analiza la adecuación al artículo 9.3 de la Constitución de la norma autonómica examinada desde una doble vertiente: objetiva y subjetiva. Respecto de la primera, referida a la certeza de la norma, si bien achaca cierta imprecisión a la hora de precisar las normas afectadas por la elevación de rango con carácter retroactivo, considera no obstante que dicha circunstancia no ha impedido, en el caso concreto, saber que estaban incluidos los reglamentos que habían de ser tenidos en cuenta para resolver el procedimiento; respecto de la segunda, referida a la previsibilidad, afirma que es preciso ponderar los diferentes elementos en presencia para determinar si ha habido vulneración del artículo 9.3 de la Constitución. Entiende que es indudable la concurrencia de exigencias de interés público que fundamentan la medida controvertida: en concreto, garantizar la efectiva consecución de un interés de relevancia constitucional, como es la mejora de la calidad ambiental de las aguas, que se pondría en peligro de no haberse realizado las obras de saneamiento y depuración necesarias. Por ello, concluye que no ha habido vulneración alguna del principio de seguridad jurídica en su vertiente de previsibilidad del actuar acomodado a Derecho de los poderes públicos.

En fin, en su sentencia 50/2015, de 5 de marzo, recordando pronunciamientos anteriores, clasifica este tipo de leyes en tres tipos:

¹⁹⁰ Decreto 11/1983, de 21 de enero.

- Leyes autoaplicativas, es decir, leyes que contienen una actividad, típicamente ejecutiva, de aplicación de la norma al caso concreto.
- Leyes de destinatario único, en atención al destinatario al que va dirigido.
- Leyes dictadas en atención a un supuesto de hecho concreto.

El TC acepta que se aprueben este tipo de leyes (*“las leyes singulares no son, por este mero hecho, inconstitucionales”*, STC 129/2013). No obstante, las somete a determinados límites: *las leyes singulares no constituyen un ejercicio normal de la potestad legislativa. En consecuencia, están sujetas a una serie de límites contenidos en la propia Constitución*. La constitucionalidad de estas normas se determina examinando, en concreto, su razonabilidad, proporcionalidad y adecuación. El incumplimiento de algunos de tales límites puede derivar en la declaración de inconstitucionalidad de una norma con rango legal. Por lo que se refiere al derecho a la tutela judicial efectiva, dicha inconstitucionalidad puede venir dada:

- Por hacer imposible que se cumpla el fallo de una resolución judicial firme. En palabras del TC, *no tiene cabida en nuestra Constitución aquella ley o el concreto régimen jurídico en ella establecido cuyo efecto sea el de sacrificar, de forma desproporcionada, el pronunciamiento contenido en el fallo de una resolución judicial firme* (STC 312/2006).

- Por limitar el acceso a la jurisdicción cuando se trate de leyes autoaplicativas, que no requieran un acto posterior de la Administración susceptible de ser fiscalizado por los Tribunales de Justicia. En tales casos, la única vía que puede emplearse se limita a solicitar del órgano competente que plantee una cuestión de inconstitucionalidad ante el TC (STC 129/2013).

4.5.2 Adecuación del Decreto-ley 2/2013 al CEDH.

Expuesto lo anterior, pasamos a continuación a examinar la adecuación de la norma autonómica al Convenio Europeo de Derechos Humanos, para lo cual nos detendremos en los siguientes aspectos:

- Por un lado, en el hecho de que el motivo de nulidad del Estatuto de la Agencia

Tributaria Andaluza fue la falta de trámite de audiencia a un sindicato durante su proceso de elaboración.

- Por otro lado, en la finalidad del Decreto-ley que, según se desprende de su Preámbulo, es doble: 1) ofrecer un marco de seguridad jurídica a todos los operadores jurídicos; 2) garantizar, en aras del interés general, la defensa de los derechos de la Hacienda Pública.

Respecto del primer punto señalado, vemos cómo el Tribunal Constitucional menciona, en su sentencia 273/2000, expresamente el motivo por el cual fueron anuladas las normas reglamentarias dictadas por la Administración Autonómica Catalana (*ausencia de informe previo por parte de la Secretaría General Técnica del Departamento de Política Territorial y Obras Públicas de la Generalidad de Cataluña*). No obstante, no se vuelve a hacer referencia a este extremo a la hora de confirmar la adecuación a la Norma Fundamental de la ley cuestionada. Y, en nuestra opinión, no podía ser de otra forma, ya que resulta indiferente la causa de la nulidad del acto o norma objeto de validación: dicho acto o norma ha sido expulsado del ordenamiento por no haber respetado otra norma de rango superior (ya sea en su elaboración o en su ejecución), y la validez de su posterior convalidación no puede ser examinada en función de la infracción que cometió la norma anulada, sino en función de la infracción que pueda cometerse por la ley de validación. Dicho en otros términos, igual de constitucional o inconstitucional será una ley de convalidación tanto si su objeto es una norma previamente anulada por un defecto de carácter formal como si va dirigida a normas de carácter reglamentario cuyas disposiciones resultaban contrarias a otras con rango de ley. Lo relevante es que la norma de convalidación respete, en este caso, el principio de seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva.

Respecto a la finalidad del Decreto-ley y, en particular, respecto de la búsqueda de seguridad jurídica, se afirma que "*no tiene sentido someter a la ciudadanía a un peregrinaje administrativo, en orden a obtener una resolución anulatoria y posterior nueva liquidación o comprobación administrativa. Tampoco puede permitirse que determinados actos favorables a la ciudadanía, tales como aplazamientos o fraccionamientos de pago, decaigan a causa de la anulación de la norma marco de estructura administrativa*". Pues bien, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal

Constitucional, podemos afirmar, en primer lugar, que sí nos encontramos ante una ley *ad casum* (como las denomina la sentencia 73/2000). En efecto, el objeto del Decreto-ley no es establecer un régimen general aplicable a todos los contribuyentes, sino que tiene como destinatarios a un número más o menos limitado de personas: 13.000 impugnaciones sobre un universo de 30.000 liquidaciones vencidas. A su vez, la vertiente subjetiva del principio de seguridad jurídica no supera el test de constitucionalidad, en los términos señalados en la sentencia 273/2000, dado que en absoluto era previsible, como bien afirma el órgano proponente de la cuestión de inconstitucionalidad, la aparición de una norma con este contenido¹⁹¹.

Por cuanto hace al derecho a un juicio equitativo previsto en el artículo 6 CEDH, en el asunto de las *building societies* se emplearon tres criterios para considerar que no se había producido vulneración de este último precepto:

- El carácter poco drástico de la medida, ya que afectaba a procedimientos que se encontraban en su fase inicial. Frente a ello, el Decreto-ley afecta, principalmente, a asuntos que se encuentran en sus fases finales, pendientes de resolución o sentencia.
- La previsibilidad de la medida, por cuanto que previamente a su aprobación fue anunciada a través de los medios de comunicación. En nuestro caso, sin embargo, nada hacía pensar que un año después de aprobados los nuevos estatutos de la Agencia Tributaria se dictaría una norma con el contenido del Decreto-ley 2/2013.
- La intención última del legislador en el caso examinado por el TEDH no fue influir en los procedimientos abiertos, sino restaurar la intención inicial del Parlamento. Sin embargo, el Decreto-ley 2/2013 no tiene pretensiones similares: no se busca con él sino influir decididamente en los procedimientos en curso relacionados con liquidaciones tributarias giradas durante la vigencia del antiguo estatuto o, en aquellos casos en los que aún no se hubiese iniciado el correspondiente procedimiento de revisión, evitar que el mismo pudiese plantearse alegando la nulidad del Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía. No podemos compartir

¹⁹¹ En cambio, la vertiente objetiva del principio de seguridad jurídica, o certeza de la norma, consideramos que no merece reproche alguno en la medida en que no cabe duda de qué actos quedan cubiertos por el Decreto-ley.

los términos en los que se pronuncia el Preámbulo del Decreto-ley cuando menciona, junto a las liquidaciones impugnadas, los actos favorables para los contribuyentes que también se verán beneficiados por la convalidación. Podemos afirmar, sin riesgo a equivocarnos, que absolutamente ningún contribuyente ha impugnado un aplazamiento o fraccionamiento de deuda que se le haya concedido mientras se encontraba vigente el Estatuto de 2009, por lo que ninguna necesidad tienen tales actos de ser convalidados (al ser actos consentidos por el contribuyente); a ello se añade que las liquidaciones no impugnadas en plazo también habrán adquirido el carácter de actos consentidos y firmes, no requiriendo tampoco de una norma expresa de convalidación¹⁹².

En ambos casos, seguridad jurídica y tutela judicial efectiva, no podemos obviar la finalidad principal del Decreto-ley, que no es otra que evitar que los derechos de la Hacienda Pública se vean perjudicados. Así, el Tribunal Constitucional aseguró, en su sentencia 73/2000 antes citada, que la finalidad puede legitimar la limitación del derecho a la tutela judicial efectiva. Por su parte, el TEDH declaró, en el caso Gorraiz Lizarraga, que el artículo 6.1 CEDH impide cualquier injerencia del poder legislativo en la Administración de Justicia diseñada para influir en la resolución judicial de un procedimiento, salvo que existan razones imperiosas de interés general, en cuyo caso no habría vulneración del artículo 6.1 CEDH.

La norma que comentamos trata de justificarse en la necesidad de obtener los recursos necesarios para financiar servicios esenciales como educación, sanidad y otros, añadiendo que nos hallamos en una situación de grave crisis que ha derivado en un rígido marco normativo presupuestario y de gasto público, entre otras consecuencias, que implican la necesidad de cumplimiento de los compromisos financieros de la Comunidad Autónoma para alcanzar los objetivos de estabilidad del país.

Pues bien, con los anteriores antecedentes, consideramos que la norma autonómica resulta contraria al derecho a un juicio equitativo del 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Basamos nuestra opinión en el incumplimiento de las

¹⁹² A nuestro juicio, el vicio imputable a los actos dictados durante la vigencia del anulado estatuto de la Agencia Tributaria Andaluza no tiene entidad suficiente como para hacer prosperar un procedimiento extraordinario de revisión de actos firmes.

tres circunstancias señaladas por el Tribunal de Estrasburgo en la anteriormente citada sentencia del caso *Building Societies* (en este caso, el carácter drástico de la medida, en cuanto que afecta fundamentalmente a asuntos que se encuentran pendientes de resolución y donde el contribuyente ya ha agotado su derecho a formular alegaciones; la no previsibilidad de la medida, que llega después de un año de anulado el anterior estatuto y a través de un vehículo, el Decreto-ley, del que no se tiene noticia hasta su publicación en el Boletín Oficial correspondiente¹⁹³; y la intención de influir en el resultado de los procedimientos de revisión abiertos en los que, con absoluta certeza, la Administración sabía que el contribuyente iba a obtener una resolución favorable). La alegada finalidad de la convalidación, por muy loable que sea (obtener recursos económicos para sufragar los gastos públicos, desde luego, lo es) resulta desproporcionada habida cuenta el número de personas afectadas por la decisión (no se trata de un único contribuyente, sino de varios miles), y el tiempo que ha tardado en adoptarse (ya que, de haberse publicado la norma con anterioridad, el contribuyente se encontraría con la posibilidad de formular alegaciones en contra de la medida adoptada).

5. LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS TRIBUTARIOS EFECTUADOS AL AMPARO DE NORMAS CONTRARIAS AL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS.

5.1 Introducción: la devolución de ingresos indebidos en la Ley General Tributaria.

La Ley General Tributaria regula, en su artículo 221, el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, estableciendo cuatro supuestos en los que podrá iniciarse el mismo:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.

¹⁹³ De haberse introducido esta medida a través de ley tramitada y aprobada por el Parlamento, su publicación en el Boletín Oficial de dicha institución, accesible a cualquier persona, hubiese permitido tener noticia de las intenciones del ejecutivo con carácter previo a su entrada en vigor.

- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

El establecimiento de esos cuatro supuestos no representa, sin embargo, un listado cerrado de motivos para obtener una devolución de ingresos indebidamente efectuados. Así, el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en su artículo 15, establece que el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos puede reconocerse:

- a) En el procedimiento para el reconocimiento de tal derecho regulado en los artículos 17 y siguientes de dicho Real Decreto, cuando se trate de los supuestos previstos en el artículo 221.1 LGT
- b) En un procedimiento especial de revisión (cfr. artículo 216 LGT).
- c) En virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firme.
- d) En un procedimiento de aplicación de los tributos.
- e) En un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario o de otros obligados en el supuesto previsto en el apartado 3 del artículo 14 del Real Decreto.
- f) Por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria.

En definitiva, aun no existiendo duplicidad o exceso en el pago, o prescripción, resultará posible obtener la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas a la Hacienda Pública. Así resultará, por ejemplo, cuando la liquidación que determina el pago por parte del contribuyente se ha determinado conforme a normas legales que, posteriormente, son declaradas contrarias a normas de superior rango (tales como la Constitución, el ordenamiento comunitario o el Convenio Europeo de Derechos Humanos).

Precisamente a este último caso nos vamos a referir en las siguientes líneas, a fin de estudiar qué incidencia tiene, respecto de los ingresos de carácter tributario efectuados por un contribuyente, la declaración de que la normativa bajo cuyo mandato se ha efectuado tal ingreso es contraria al CEDH.

5.2 La devolución de ingresos tributarios efectuados al amparo de normas contrarias al CEDH: el caso *Dangeville contra Francia*.

Las demandas formuladas por contribuyentes ante el Tribunal de Estrasburgo pueden tener objetivos muy diversos, como hemos tenido ocasión de comprobar hasta ahora: desde exigir una indemnización por retrasos en las devoluciones de impuestos (cfr. caso *Intersplav contra Ucrania*, nº 803/02, o caso *Buffalo contra Italia*, nº 38746/97), hasta pretender la anulación de una sanción impuesta en contravención de las exigencias de un juicio justo contenidas en el artículo 6 (cfr. caso *A.P., M.P. y T.P. contra Suiza*, nº 19958/92), llegando a pretender la devolución de cantidades abonadas a la Hacienda Pública al amparo de normativa nacional contraria a algún precepto del CEDH (por ejemplo, las *building societies*, ya citadas anteriormente).

En este último grupo podemos incardinar a la entidad demandante en el asunto que comentaremos a continuación. Nos referimos a la sociedad *Dangeville*, entidad dedicada a la intermediación de seguros, quien planteó una demanda ante el TEDH contra Francia alegando una vulneración del derecho al respeto de sus bienes. La cronología y hechos más relevantes del asunto fueron los siguientes:

- El día 1 de enero de 1978 entraba en vigor la Sexta Directiva que, entre otras disposiciones, exoneraba de IVA las operaciones de seguros y reaseguros, incluidas las prestaciones de servicios correspondientes a dichas operaciones efectuadas por los corredores e intermediarios de seguros. No obstante, Francia no adaptó, en el plazo previsto para ello, su normativa interna a las disposiciones de la Sexta Directiva.

- El día 30 de junio de 1978 se notifica a Francia la Novena Directiva, que permitía a dicho país ampliar hasta el 1 de enero de 1979 la trasposición de la normativa europea. Esta nueva Directiva carecía de efectos retroactivos, razón por la cual, en el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978, la normativa que

debía aplicarse era la Sexta Directiva. Pese a ello, Dangeville quedó sometida a IVA durante todo el año 1978, pagando un total de 292.816 francos franceses. Por ese motivo, y alegando el incumplimiento por parte de Francia, Dangeville: 1) solicitó la devolución de las cantidades ingresadas en concepto de IVA; 2) exigió responsabilidad al Estado por el perjuicio que le había causa la falta de trasposición en plazo, al Derecho interno, de la Sexta Directiva.

- El día 8 de julio de 1982, su solicitud es desestimada, basándose en que el ciudadano no puede invocar directamente una Directiva comunitaria contraria a la legislación doméstica de un país. Idéntica solución se produjo respecto de una petición similar de otra entidad dedicada al corretaje de seguros (Revert y Badelon). No obstante, se elude responder a la solicitud de responsabilidad del Estado.

- El día 2 de enero de 1986 se dicta una instrucción administrativa por la cual se libera de gravamen a aquellas entidades dedicadas al corretaje de seguros que no hubiesen sometido a IVA sus operaciones en el periodo comprendido entre la entrada en vigor de la Sexta Directiva y la notificación de la Novena Directiva (esto es, entre 1 de enero y 30 de junio de 1978), y ello aunque tales sociedades hubiesen sido objeto de liquidaciones por parte de la Administración.

- El día 19 de marzo de 1986 se rechazó el recurso de apelación interpuesto contra la desestimación de su solicitud de devolución de las cuotas ingresadas en 1978. La fundamentación (esta vez del Consejo de Estado) se mantenía en términos similares: imposibilidad de que un particular se acoja a una Directiva no traspuesta. En cuanto a la indemnización, se declara inadmisibile la solicitud por defectos procesales (falta de sometimiento previo a la autoridad fiscal).

- El día 16 de marzo de 1987 se reitera la solicitud de indemnización ante el Ministro de Economía, el cual rechaza dicha solicitud, decisión que, posteriormente, se vio confirmada por el Tribunal administrativo de París (el día 23 de mayo de 1989).

- El día 1 de julio de 1992, el Tribunal administrativo de apelación anuló la resolución anterior, y concedió una indemnización a Dangeville ascendente a 129.845 francos, más intereses.

- El 30 de octubre de 1996, el Consejo de Estado anuló la sentencia, negando la posibilidad de obtener indemnización por la vía del recurso de responsabilidad, toda vez que su pretensión había sido rechazada, con fuerza de cosa juzgada, por la vía fiscal. El fundamento de esta decisión se basa en el principio de la “distinción de las vías de recurso”, por el cual no se permite solicitar, a través de una demanda de responsabilidad por derecho común, una pretensión que previamente ha sido rechazada a través de un recurso especializado. Es decir, si el contribuyente plantea el reembolso de un ingreso indebidamente efectuado, y dicha solicitud es desestimada, no puede, posteriormente, plantear una reclamación de responsabilidad basada en los mismos hechos y cuyo objetivo sea recuperar la cantidad indebidamente ingresada.

- Igualmente el día 30 de octubre de 1996, el propio Consejo de Estado, con relación al recurso de apelación interpuesto por la otra sociedad que hemos citado (Revert y Badelon), y cambiando su anterior criterio (manifestado en el asunto de la sociedad Dangeville), acuerda estimar dicho recurso, basándose en que el contribuyente sí puede pretender la aplicación directa de las Directivas comunitarias en ausencia de normativa interna de trasposición.

Del relato de hechos anterior se desprende que la sociedad demandante, por un lado, había ingresado unas cantidades a la Hacienda Pública en concepto de IVA por un periodo en el que, según el ordenamiento europeo, realizaba operaciones exentas de dicho tributo; y, por otro lado, que otras entidades dedicadas al mismo sector de actividad, pero que no ingresaron cantidad alguna por este impuesto en cuestión, se vieron liberadas de abonar las liquidaciones practicadas por la Administración en virtud de una instrucción administrativa, sin que se planteara por dicha instrucción la devolución a las que sí habían cumplido con la normativa doméstica y, por lo tanto, sí habían sometido a IVA sus operaciones, ingresando la cantidad correspondiente a Hacienda. Traducido lo anterior a los términos del CEDH, y siempre desde el punto de vista del contribuyente, se había producido una violación del artículo 1 del protocolo adicional nº 1, así como una violación de dicho precepto conjuntamente con el artículo 14 CEDH (protección de la propiedad y prohibición de discriminación, respectivamente). Es importante resaltar, de igual modo, que las vías empleadas por el contribuyente para recuperar las cantidades indebidamente ingresadas fueron dos: una

primera de carácter estrictamente tributario, y otra a través de la exigencia de responsabilidad al Estado (vía que fue expresamente rechazada por el Consejo de Estado en el año 1996, al entender que existía cosa juzgada sobre este asunto por su resolución a través del primer procedimiento).

El TEDH entendió que la entidad Dangeville poseía un crédito frente a Francia por las cantidades de IVA indebidamente ingresadas en el primer semestre de 1978, y que dicho crédito podía calificarse como “bien” en el sentido del artículo 1 del protocolo adicional primero.

Continúa el Tribunal desgranando el contenido de esta norma y, tras reiterar la existencia de tres reglas dentro del artículo 1-P1 (respeto a la propiedad, privación de la misma y reglamentación del uso de los bienes), concluye afirmando que las diferentes decisiones nacionales desestimatorias de las pretensiones de Dangeville implicaban una injerencia en el ejercicio del derecho de crédito para la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, injerencia que tiene encaje en la tercera norma (reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general). Procede, por ello, analizar si dicha injerencia, efectivamente producida, se encontraba debidamente justificada, para lo cual es preciso determinar si se mantuvo el equilibrio justo entre las exigencias del interés general de la comunidad y los imperativos de la protección de los derechos fundamentales del individuo. A juicio del TEDH, el principio de la “distinción de las vías de recurso” no puede amparar un incumplimiento, por parte del Estado, de normas actuales de Derecho Comunitario. El Tribunal concede, pues, un mayor valor jurídico (como no podía ser de otra forma) a los preceptos emanados de las instituciones europeas frente al ordenamiento jurídico nacional, evitando que este último pueda impedir el perfecto funcionamiento de los primeros. En definitiva, la injerencia producida sobre los bienes de Dangeville por parte del Estado francés no respondía a las exigencias del interés general; por otro lado, la vulneración a los bienes de la sociedad resultó desproporcionada, rompiéndose el equilibrio justo entre las exigencias del interés general de la comunidad y la exigencia de protección de los derechos fundamentales de los individuos. Como corolario de todo ello, se concluye que hubo una violación del artículo 1 del Protocolo adicional primero.

5.4 Efectos del caso *Dangeville*.

En nuestra opinión, el asunto que acabamos de comentar tiene importantes consecuencias prácticas para el contribuyente, cuyo punto de partida se encuentra en la relativización del principio de cosa juzgada. Las barreras que el ordenamiento levanta para impedir volver a analizar hechos que ya han sido resueltos con carácter firme caen, según afirma el Tribunal de Estrasburgo, cuando se están produciendo contravenciones a normas que regulen derechos fundamentales de los ciudadanos. ¿En qué se traduce la anterior afirmación? ¿Qué opciones tiene un contribuyente cuando el TEDH declara que se ha vulnerado el Convenio de Roma por parte de la normativa tributaria de un país? Según se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, tres serán las vías (no siempre alternativas) para recuperar lo indebidamente ingresado: en primer lugar, el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos; en segundo lugar, la declaración de nulidad de pleno derecho; finalmente, el expediente de responsabilidad patrimonial de la Administración.

a) La devolución de ingresos indebidos. No cabe duda que, ante un ingreso tributario efectuado al amparo de normas que lesionan alguno de los derechos o libertades fundamentales previstos en el CEDH o en sus protocolos adicionales, el contribuyente puede acceder a los mecanismos que el ordenamiento contempla para pretender la devolución de tal ingreso. Así, podrá hacer uso de los recursos de reposición o económico-administrativo para impugnar la autoliquidación (si esa fue la vía a través de la cual se ingresó la deuda) o impugnar la liquidación girada por la Administración, iniciándose un procedimiento, primero en vía administrativa y, si no quedan satisfechas en ésta las pretensiones del contribuyente, posteriormente en vía judicial, hasta que, por parte de la última instancia correspondiente, y previo paso, si el órgano jurisdiccional lo estima oportuno y necesario, por Luxemburgo, se emite resolución definitiva y firme que acceda a las pretensiones del recurrente, acordando reintegrarle las cantidades indebidamente ingresadas junto a sus correspondientes intereses de demora cuando proceda. Siguiendo esta vía, y en función de la cuantía del asunto, la firmeza puede llegar con el pronunciamiento del correspondiente Tribunal Superior de Justicia o mediante resolución del Tribunal Supremo. Si, alcanzada dicha firmeza, no se ha declarado por la jurisdicción ordinaria la violación de ningún derecho o libertad fundamental, se abrirá la posibilidad de recurrir en amparo ante el Tribunal

Constitucional y, posteriormente (o directamente, si hablamos de derechos fundamentales no protegidos, a nivel nacional, por el recurso de amparo) ante el Tribunal de Estrasburgo. La resolución que reconozca la violación de algún derecho o libertad fundamental deberá reponer la situación al momento anterior, con la consiguiente devolución de las cantidades ingresadas junto a los intereses de demora.

El plazo para iniciar este procedimiento es el de cuatro años, plazo que quedará interrumpido por la presentación de la correspondiente solicitud o impugnación de la autoliquidación, pero sin que tenga efectos interruptivos ni, mucho menos, de reinicio del cómputo del plazo, la declaración de incompatibilidad de la normativa tributaria que ampara el ingreso con disposiciones superiores en rango. Así, desde luego, lo ha afirmado tajantemente el Tribunal Supremo en su Sentencia de 18 de enero de 2005, fijando la siguiente doctrina legal: *“El derecho a la devolución de ingresos indebidos ejercitado a través del procedimiento que regulaba el artículo 155 de la Ley General Tributaria de 1963 y el RD 1163/1990 prescribía por el transcurso del plazo establecido por dicha Ley, y se computaba, de acuerdo con el artículo 65 de la misma, desde el momento en que se realizó el ingreso, aunque con posterioridad se hubiera declarado inconstitucional la norma en virtud de la cual se efectuó el ingreso tributario, sin que quepa considerar otro plazo y cómputo distinto de los aplicables al procedimiento de devolución, cuando indubitadamente éste había sido el único instado por los interesados”*.

b) La declaración de nulidad de pleno derecho. Pueden darse casos en que o bien no se inicie el anterior camino, o bien éste finalice en sentido opuesto a las pretensiones del contribuyente, no ampliándose la reclamación a la jurisdicción constitucional. Así ocurrirá, por ejemplo, cuando no se impugne el acto liquidatorio del tributo correspondiente, deviniendo firme por el transcurso del plazo correspondiente (cuatro años); o cuando, impugnándose, la resolución que ponga fin al procedimiento de revisión devenga firme (en vía administrativa o judicial) sin reconocer derecho a devolución alguno. ¿Qué ocurrirá en tales casos si, posteriormente, se declara que las normas que amparaban el ingreso que ha sido declarado firme, son declaradas contrarias a normas de superior rango, por lesionar derechos fundamentales del contribuyente? ¿Beneficia dicha declaración únicamente a quien ha instado, y logrado, la misma? ¿O

puede afectar al que adoptó una posición pasiva, de sometimiento a la norma, o incluso activa, impugnando ésta, pero sin convencer a los Tribunales de sus pretensiones?

Ya el Tribunal Supremo español ha sostenido, en Sentencia de fecha 14 de julio de 2010 (recurso 21/2008), que no es exigible al contribuyente la impugnación de la autoliquidación mediante la cual se efectúa el ingreso cuyo reembolso, posteriormente, se reclama. El aquietamiento con la normativa doméstica que ampara el ingreso tributario no impide que, posteriormente, el contribuyente pueda obtener el beneficio derivado de la declaración de inadecuación de dicha normativa con otras de superior rango.

Por otro lado, la fuerza de cosa juzgada (que constituye el principal obstáculo para pretender una nueva revisión de hechos enjuiciados con carácter firme) se predica de determinados actos en interés del principio de seguridad jurídica, y tiene como efecto inmediato y principal la imposibilidad de reproducir un nuevo recurso con identidad de objeto, sujetos y causa. Sin embargo, aun sirviendo a un principio tan necesario y relevante en un Estado de Derecho, la cosa juzgada no posee un carácter absoluto; antes bien, su relatividad surge desde el mismo momento en el que se lesionan derechos fundamentales de los ciudadanos. En palabras del Abogado General, el cual se hace eco, precisamente, del asunto Dangeville, “... *existen excepciones a la fuerza de cosa juzgada. Así sucede, por ejemplo, en caso de fraude o cuando la resolución inatacable constituye una infracción flagrante de los derechos fundamentales. De la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos se deduce que la fuerza de cosa juzgada no puede proteger ninguna vulneración manifiesta de los derechos (comunitarios) fundamentales*”.

Nuestro ordenamiento contempla la vía de la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria (artículo 217 de la Ley General Tributaria), para actos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo en diversos supuestos, entre los que debemos citar, por lo que ahora respecta, los actos que lesionen derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. Recordemos que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 53.2 de la Constitución, el recurso de amparo se contempla para los derechos y libertades comprendidos entre los artículos 14 a 29 de nuestra Norma Fundamental, además de

para la objeción de conciencia prevista en el artículo 30. Recordemos, igualmente, que el derecho a la propiedad privada se contempla en el artículo 33, no teniendo acceso, por tanto, al recurso de amparo y, en consecuencia, no habilitando la pretensión de declaración de nulidad de pleno derecho de los actos tributarios. En ningún caso, además, serán revisables los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas, cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme (artículo 213.3 LGT). En definitiva, no siempre se podrá pretender la recuperación de cantidades indebidamente ingresadas al amparo del artículo 217 LGT. Quedará cerrada dicha puerta cuando el derecho que se alegue vulnerado sea, por ejemplo, el de propiedad; o cuando se impugnó en su momento el acto por el cual se ingresaba el tributo y dicha impugnación no recibió favorable acogida en los Tribunales de Justicia.

c) La responsabilidad patrimonial de la Administración. En fin, fuera de los supuestos anteriormente citados y, por lo tanto, cuando la normativa tributaria no dispense al contribuyente de un recurso específico para recuperar las cantidades que ha ingresado como consecuencia de normas que infringen los términos y condiciones de las disposiciones que regulan los derechos y libertades fundamentales, la única posibilidad que resta es la de exigir responsabilidad patrimonial al Estado. Dicha vía encuentra su fundamento constitucional en el artículo 106 de nuestra Norma Fundamental que, en su párrafo segundo, dispone:

“2. Los particulares, en los términos establecidos por la Ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos”.

La redacción del citado precepto nos sugiere realizar los siguientes comentarios: en primer lugar, el derecho a la indemnización no cabe solo respecto de particulares estricto sensu, toda vez que los empresarios y profesionales e, incluso, las personas jurídicas, podrán accionar contra las Administraciones Públicas en los supuestos previstos en la norma. En segundo lugar, el contenido de la indemnización no ha de coincidir necesariamente con el contenido de la devolución de un ingreso indebido: en este último caso, la cantidad que recuperará el contribuyente alcanzará la suma que no

debió abonarse, incrementada en el interés de demora; en el procedimiento de responsabilidad, la indemnización deberá cubrir “toda lesión” sufrida por el contribuyente. Por último, tratándose de normas que lesionan derechos o libertades fundamentales, difícilmente cabrá apreciar la eximente de fuerza mayor, si bien ello no es absolutamente imposible: a nuestro juicio, cabrá, por parte de la Administración, alegar dicha circunstancia en el supuesto de Directivas que obliguen al Estado a modificar su normativa interna en un determinado sentido. Si, posteriormente, se determina que el contenido de la Directiva lesiona algún derecho fundamental y, como consecuencia de ello, lo mismo ocurre con la normativa doméstica, no será al Estado al que haya que exigirle responsabilidad (el cual se encuentra obligado a adaptar su legislación interna a los dictados de la Directiva), sino a la Unión Europea.

El plazo concedido para interponer la oportuna reclamación es de un año, bastante menor, pues, que el plazo de prescripción para instar la devolución de ingresos indebidos. Sin embargo, el cómputo del plazo se inicia desde que se produzca el hecho o el acto que motiva la indemnización, o desde que se manifieste su efecto lesivo. A los efectos que ahora nos interesan, a partir de que se conozca la Sentencia que declara la existencia de una violación de algún derecho o libertad fundamental. De conformidad con lo establecido por el Tribunal Supremo, dicho plazo de prescripción quedará interrumpido por la interposición de recursos (distintos de la reclamación de responsabilidad) para obtener la devolución de los ingresos indebidamente efectuados.

Hacíamos referencia anteriormente a las limitaciones a la cosa juzgada que derivan de la lesión de derechos fundamentales. Pues bien, tratándose de un procedimiento de responsabilidad patrimonial, y conforme a los razonamientos del Tribunal Supremo, hay que dar un paso más allá, toda vez que *“la acción de responsabilidad patrimonial ejercitada es ajena al ámbito de la cosa juzgada derivada de la sentencia que hizo aplicación de la ley luego declarada inconstitucional, y que dota por tanto de sustantividad propia a dicha acción”*. Citando al TJUE (en su sentencia dictada en el caso Köbler, C-224/2001), *“un procedimiento destinado a exigir la responsabilidad del Estado no tiene el mismo objeto ni necesariamente las mismas partes que el procedimiento que dio lugar a la resolución que haya adquirido fuerza de cosa juzgada. En efecto, la parte demandante en una acción de responsabilidad contra el Estado obtiene, si se estiman sus pretensiones, la condena del Estado a reparar el*

daño sufrido, pero no necesariamente la anulación de la fuerza de cosa juzgada de la resolución judicial que haya causado el daño. En todo caso, el principio de la responsabilidad del Estado inherente al ordenamiento jurídico comunitario exige tal reparación, pero no la revisión de la resolución judicial que haya causado el daño”.

6. EL DERECHO A UN JUICIO EQUITATIVO Y LA EXIGENCIA DE TASAS EN EL ÁMBITO DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA.

6.1 Antecedentes de las tasas judiciales.

En el ámbito de la Administración de Justicia los valores constitucionales se manifiestan en el derecho a obtener la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses legítimos, reconocido en el artículo 24 de la propia Constitución. El que además de la justicia se manifiesten también la libertad y la igualdad, y el que todas ellas sean, como quiere la Constitución, reales y efectivas depende de que todos los ciudadanos puedan obtener justicia cualquiera que sea su situación económica o su posición social.

Las palabras anteriores no son nuestras. Las hemos tomado prestadas del Preámbulo de la Ley 25/1986, de 24 de diciembre, de supresión de las tasas judiciales, por la cual se derogaban dichos tributos aprobados en el año 1959. Pues bien, un cuarto de siglo hubo de transcurrir para que esas palabras cayesen en el olvido y, en su lugar, se reinstaurase en nuestro ordenamiento la figura de la tasa judicial, acontecimiento que tuvo lugar a través del artículo 35 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social¹⁹⁴.

El “nuevo” tributo se configura en la ley en los términos siguientes:

- Se somete a gravamen el ejercicio de la potestad jurisdiccional a instancia de parte, si bien limitándose a los órdenes civil y contencioso-administrativo. En concreto, se aplicará la tasa, en el orden civil, por la interposición de demandas, reconvención, recursos de apelación, extraordinario por infracción procesal y casación y, en el

¹⁹⁴ Entrando en vigor, no obstante, el día 1 de abril de 2003.

orden contencioso-administrativo, por la interposición del recurso así como por la interposición de la apelación y la casación.

- El sujeto pasivo será la persona que promueva el ejercicio de la potestad jurisdiccional y, a su vez, realice el hecho imponible.
- Se limita el ámbito subjetivo de la tasa de forma notable, configurándose como un tributo que recae sobre aquellos operadores que mayor uso realizan de la Administración de Justicia. De tal manera, quedan exentas todas las personas físicas, así como la mayor parte de las personas jurídicas (sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que tengan la consideración de entidades de reducida dimensión, o que se encuentren total o parcialmente exentas, o bien se trate de entidades sin ánimo de lucro que hayan optado por el régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002).¹⁹⁵
- La base imponible coincide con la cuantía del procedimiento, y la cuota se determina sumando a una parte fija (entre 90 y 600 euros) una parte variable, calculada sobre la base imponible (que se somete a tipos del 0,5% o del 0,25%, siendo el límite máximo, por este concepto, 6.000 euros).
- La falta de autoliquidación por parte del sujeto pasivo determina que no se dé curso al escrito procesal mediante el cual se realice el hecho imponible, a menos que dicha falta sea subsanada en el plazo de diez días.

Precisamente fue esta última previsión normativa la que motivó que el Juzgado de Primera Instancia nº 8 de A Coruña plantease una cuestión de inconstitucionalidad contra el precepto que lo contempla. En particular, dicha cuestión fue planteada para someter al TC la adecuación a nuestra Norma Fundamental del artículo 35.7.2º de la Ley 53/2002, según el cual:

“El justificante del pago de la tasa con arreglo al modelo oficial, debidamente validado, acompañará a todo escrito procesal mediante el que se realice el hecho

¹⁹⁵ Las exenciones objetivas previstas en la norma abarcan asuntos en materia de sucesiones, familia, estado civil de las personas o, en el orden contencioso-administrativo, en materia de personal, protección de derechos fundamentales de la persona, actuación de la Administración electoral así como impugnación de disposiciones de carácter general. La mayoría de esos supuestos, no obstante, tendrán como sujeto pasivo a personas físicas que, con carácter general, se encuentran exentas de gravamen.

imponible de este tributo, sin el cual el secretario judicial no dará curso al mismo, salvo que la omisión fuere subsanada en un plazo de diez días”.

Se consideraba por el órgano que planteaba la cuestión que la norma trascrita suponía una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE, al anudar a la falta de pago de la tasa la consecuencia de cerrar el acceso a la Administración de Justicia, existiendo otros medios menos drásticos para que la Hacienda Pública pudiese obtener el cobro de sus créditos.

A juicio del TC¹⁹⁶, estaba en juego el derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente de acceso a la Justicia. Dicho derecho puede quedar sujeto a límites que serán constitucionalmente válidos si, respetando su contenido esencial, están dirigidos a preservar otros derechos, bienes o intereses constitucionalmente protegidos y guardan la debida proporcionalidad con la naturaleza del proceso y la finalidad perseguida (Fundamento Jurídico 7). Esta última exigencia implicará que los obstáculos que limiten o impidan el acceso a la justicia supondrán una vulneración del artículo 24 CE si son innecesarios, excesivos o no razonables. A juicio del Tribunal, con cita en diversas sentencias del TEDH, *“no vulnera la Constitución que una norma de rango legal someta a entidades mercantiles, con un elevado volumen de facturación, al pago de unas tasas que sirven para financiar los gastos generados por la actividad jurisdiccional que conlleva juzgar las demandas que libremente deciden presentar ante los Tribunales del orden civil para defender sus derechos e intereses legítimos”*. Esta afirmación solo se vería alterada, prosigue la sentencia, si la cuantía de las tasas fuesen tan elevadas que impidiesen en la práctica el acceso a la jurisdicción o lo obstaculizasen en términos irrazonables.

Respecto a la proporcionalidad de la norma, en lo referente a la inadmisión de la demanda en los supuestos en que no quede acreditado el pago del tributo, el TC da por buena dicha medida al tratarse, no de un impuesto (que podría ser gestionado efectivamente por la Administración tributaria, incluso en vía ejecutiva, mientras se sustancia el procedimiento judicial), sino de una tasa, que debe ser satisfecha para iniciar el servicio o actividad que benefician de modo particular al sujeto pasivo.

¹⁹⁶ Sentencia 20/2012, de 16 de febrero, cuyos fundamentos fueron reiterados posteriormente en las sentencias 79 y 85 del mismo año.

6.2 La ampliación del número de sujetos pasivos de las tasas judiciales (y el incremento de su importe) introducida por la Ley 10/2012, de 20 de noviembre.

Tras el apoyo que representó la sentencia del TC 20/2012, el legislador dio una vuelta de tuerca más en la regulación de las tasas judiciales aprobando, meses después, la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses¹⁹⁷.

Amparándose en dicha sentencia, que *“no sólo ha venido a confirmar la constitucionalidad de las tasas, sino que además expresamente reconoce la viabilidad de un modelo en el que parte del coste de la Administración de Justicia sea soportado por quienes más se benefician de ella”*¹⁹⁸, la nueva norma amplía considerablemente el ámbito de aplicación de las tasas previamente existentes: por un lado, al incrementarse el número de obligados al pago (al dejar de estar exentas, con carácter general, las entidades de reducida dimensión, así como las personas físicas); por otro lado, al ampliarse el hecho imponible, que ahora afecta también al orden social (únicamente se mantiene fuera del alcance de la tasa el orden jurisdiccional penal); finalmente, al incrementarse las cuantías de la tasa (que, en el caso del recurso de casación, alcanza los 1.200 euros más la parte variable).

Desde el punto de vista de la legislación ordinaria, no son pocos los argumentos que pueden esgrimirse contra la nueva tasa (algunos compartidos con la norma aprobada en 2002)¹⁹⁹. No obstante, dado el objetivo del presente trabajo, debemos centrarnos en

¹⁹⁷ BOE 280, de 21 de noviembre de 2012.

¹⁹⁸ Exposición de Motivos de la Ley.

¹⁹⁹ A modo de ejemplo, podríamos centrarnos en el modo de determinación de la base imponible, la cual se calcula en función de un importe fijo, que se incrementa considerablemente en cada instancia (un recurso de casación puede cuadruplicar la interposición de una demanda en primera instancia), y de un importe variable, determinado por la cuantía del asunto. Este último aspecto en el cálculo de la cuota se compadece mal, en nuestra opinión, con la tasa, la cual debe tender a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituye su hecho imponible. A nuestro juicio, el mismo coste representa para la Administración de Justicia un pleito de 50.000 euros de cuantía que otro de 5.000.000 de euros (en primera instancia, ambos seguirán los cauces del procedimiento ordinario; igualmente, ambos tendrán acceso a apelación en idénticas condiciones). Consideramos que no puede justificarse dicho importe variable en el principio de capacidad económica, toda vez que no solo la Exposición de Motivos de la ley

analizar la nueva regulación de las tasas judiciales desde el punto de vista del derecho fundamental a un juicio equitativo, en su vertiente de acceso a la Justicia y, en particular, analizar si la ampliación de sujetos pasivos y de hechos imposables gravados por dicho tributo supone una limitación incompatible con el derecho recogido en el artículo 6 CEDH.

Las numerosas críticas que recibió el nuevo sistema de tasas judiciales motivó que, a través del Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, se modificase el artículo 4 de la Ley 10/2012, a fin de declarar exentas, nuevamente, a las personas físicas. Esta modificación, no obstante, lejos de solucionar definitivamente el problema, abre nuevas dudas sobre la norma en cuestión, como expondremos seguidamente.

6.3 Adecuación al artículo 6 CEDH de las tasas judiciales: ¿constituyen un obstáculo para acudir a los Tribunales?

Como punto de partida, debemos traer a colación los términos en los que el Tribunal de Estrasburgo reconoce esta concreta manifestación del derecho a un juicio equitativo. En el asunto *Kreuz contra Polonia*²⁰⁰ nos recuerda el Tribunal que, si bien el derecho de acceso a la Justicia garantizado por el artículo 6 CEDH no es absoluto, gozando los Estados de un cierto margen de apreciación en su regulación, cualquier limitación que se imponga al mismo debe cumplir las siguientes condiciones:

- No puede reducir el derecho conferido al individuo de forma tal que la esencia de dicho derecho se vea afectada.
- Las limitaciones aplicadas deben perseguir un fin legítimo.

renuncia al mismo, sino que, además, la cuantía del procedimiento no necesariamente es reflejo de la capacidad económica del obligado al pago de la tasa (pensemos, por ejemplo, en un demandado que, en primera instancia, es condenado a pagar la suma de 100.000 euros al actor, y decide apelar; ¿debemos considerar que, pese a tener que abonar dicha suma, su capacidad económica viene reflejada por el importe en el que quedó fijada la cuantía del asunto?). Igualmente es criticable la obligación de abonar el importe de la tasa íntegramente con ocasión del devengo, no planteándose la posibilidad de fraccionar su importe o, incluso, de compensar esa deuda con otros créditos que el sujeto pasivo ostente frente a la Administración.

²⁰⁰ Demanda nº 28249/95, resuelta por Sentencia de 19 de junio de 2001, reiterada en posteriores pronunciamientos (siendo el más reciente el caso *Cornea contra la República de Moldavia*, resuelto por Sentencia de 22 de julio de 2014).

- Finalmente, deben guardar una debida relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.

Precisamente este último requisito, la debida proporcionalidad, fue esgrimido como fundamento de la cuestión prejudicial que se planteó por el Juzgado de lo Social nº 2 de Terrassa ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y que fue resuelta por sentencia de fecha 27 de marzo de 2014²⁰¹. En concreto, se cuestionaba el citado órgano sobre la conformidad con el artículo 47 CEDF de la vigente ley de tasas, en la medida en que impone a un trabajador la obligación de abonar una tasa para poder interponer un recurso de apelación, todo ello en el marco de un procedimiento de ejecución forzosa para obtener una declaración judicial de insolvencia del empresario, declaración que confiere al trabajador el derecho a recurrir al Fondo de Garantía Salarial, de conformidad con la Directiva 2008/94. No reproducimos el texto completo de las cuestiones prejudiciales formuladas, ante la falta de respuesta por parte del Tribunal de Luxemburgo: acudiendo al artículo 51.1 de la Carta, según el cual las disposiciones de ésta se dirigen a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión²⁰², por lo que *“cuando una situación jurídica no está comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia no tiene competencia para conocer de ella y las disposiciones de la Carta eventualmente invocadas no pueden fundar por sí solas tal competencia”*, finaliza concluyendo que, dado que la cuestión prejudicial viene motivada por la ley de tasas, la cual no supone la aplicación de disposiciones del Derecho de la Unión, y dado que el objeto del procedimiento principal no guarda relación con la interpretación o la aplicación de una norma de Derecho de la Unión distinta de la que figura en la Carta, el Tribunal de Justicia no es competente para responder a las cuestiones planteadas por el Juzgado de Terrassa.

Igualmente con base en el requisito de la proporcionalidad, entre otros, motiva de forma detallada la Audiencia Nacional su decisión de plantear cuestión de inconstitucionalidad contra determinados preceptos de la Ley 10/2012²⁰³. Así, expone

²⁰¹ Asunto C-265/2013.

²⁰² Norma que supone positivizar el criterio reiterado del Tribunal según el cual los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión deben ser aplicados en todas las situaciones reguladas por el Derecho de la Unión, pero no fuera de ellas.

²⁰³ Auto de 6 de septiembre de 2013, dictado en el Procedimiento Especial para la Protección de Derechos Fundamentales nº 4/2013.

sus dudas sobre la adecuación del artículo 8.2 de dicha norma al contenido del artículo 24 CE, no por el mero hecho de tener que abonar una tasa para acceder a los servicios de la Administración de Justicia, sino por las consecuencias derivadas de la falta de pago de dicho tributo, que no son otras que la preclusión del correspondiente acto procesal, con posible finalización del procedimiento: *“la consecuencia de la falta de pago de las mismas [las tasas] sí pueden constituir trabas que resulten innecesarias, excesivas y carezcan de razonabilidad o proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador”*²⁰⁴.

Adicionalmente a las cuestiones de inconstitucionalidad citadas, se han formulado otras por distintos órganos judiciales de nuestro país, cuyo contenido resumimos a continuación:

- Cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Social nº 1 de Tarragona: *“... el art. 4.3 Ley 10/2012 solo exime a los trabajadores, en el orden social, del deber de pagar el 60% del importe de la tasa judicial para recurrir en suplicación, entendiendo este juzgador que esta previsión es insuficiente porque no se tiene en cuenta la proporcionalidad que debe regir entre el fin perseguido por la norma cuestionada, cual es la de financiar el servicio público de la Administración de Justicia con cargo a los justiciables que más se benefician de la actividad jurisdiccional, disminuyendo correlativamente la financiación procedente de los impuestos, a cargo de todos los ciudadanos; y los principios de capacidad económica, igualdad, equidad y justicia que debe presidir todo sistema tributario que pretende garantizar el sostenimiento de los gastos públicos a que se refiere el art. 31 CE. Ausencia de toda proporcionalidad que encuentra incluso su manifestación expresa en el apartado II de la Exposición de Motivos de la Ley 10/2012 al afirmar de manera explícita que “asimismo, la determinación de la carga tributaria no se hace a partir de la capacidad económica del contribuyente, sino del coste del servicio prestado, que nunca puede superarse [...]Teniendo en cuenta que*

²⁰⁴ Adicionalmente a los anteriores argumentos, se plantea la Audiencia Nacional la posible vulneración del artículo 14 CE, en relación con los artículos 9.2 y 31.1 CE, por parte de los artículos 7.1 y 2 de la Ley 10/2012, en la medida en que fijan un régimen económico de tasas cuyo importe se determina por la cuantía del procedimiento, sin tener en cuenta la capacidad económica del justiciable, y sin que ni las exenciones contempladas en la ley, ni la regulación de la justicia gratuita, sean criterios correctivos suficientes para lograr la igualdad material pretendida constitucionalmente.

el actor es pensionista, percibiendo una prestación de 1.256,40 euros, tal y como se acredita en la resolución del INSS que acompaña al escrito de anuncio de recurso de reposición, no cabe duda de que el importe de la tasa representa una considerable desproporción entre la capacidad económica del recurrente en suplicación y el deber legal que le viene impuesto de contribuir al sostenimiento de los gastos de la administración de justicia, lo que significa una clara limitación del derecho de acceso al recurso de configuración legal, con la consiguiente posible vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 CE”.

- Cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de Primera Instancia nº 44 de Barcelona: *“...Tras la reforma operada por el Real Decreto-Ley 3/2013 la situación se ha visto mejorada en relación a la situación derivada de la redacción originaria de la Ley 10/2012 (se ha rebajado el importe en su parte variable), si bien tal reducción se estima que no ha sido de tal índole como para no afectar al derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente de acceso a los recursos (la aquí analizada) pues el importe de la tasa se puede seguir considerando elevado para personas físicas con niveles de ingresos próximos al límite que les impide ver reconocido el derecho a litigar gratuitamente, pues puede llegar en sede de apelación a los 2.800 € (en este caso es de 1.550 €), cantidad que, como se ha indicado, implica un porcentaje muy importante de los ingresos de alguien como la demandante cuya situación es próxima a los límites de reconocimiento del derecho hasta el punto de indicar la misma la imposibilidad de asumirla sin afectación de su situación. De lo expuesto se deduce que la tasa a hacer efectiva en el presente caso puede implicar una importante restricción (si no limitación) del derecho de acceso a los recursos. Ello hace que se considere que en lo que respecta a la tasa referente al acceso a los recursos (el caso analizado viene referido a la apelación) aplicable a las personas físicas, la previsión que se contiene en el art 7 de la Ley 10/2012 en la redacción del mismo dada por el Real Decreto-Ley 3/2013 tanto por su importe como por (en su caso) la no consideración de las circunstancias económicas del sujeto pasivo puede ser contraria al derecho a la tutela judicial efectiva consagrado*

en el art 24 de la Constitución Española en su modalidad de acceso a los recursos”²⁰⁵.

- Cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 1 de Torrelavega: Tras ilustrar sus argumentos con diversos ejemplos de tasas que se devengarían en los órdenes civil y contencioso-administrativo, concluye que *“los ejemplos mostrados en el orden civil – que las tasas puedan implicar hasta un tercio del importe reclamado o un elevado número de veces el doble del IPREM o del Salario Mínimo Interprofesional – y en el contencioso-administrativo – que la propia tasa de la demanda puede ser superior, igual o poco inferior al importe de la sanción recurrida²⁰⁶ – evidencian que es posible que no se cumpla la exigencia de proporcionalidad en sentido estricto, pues los sacrificios económicos que se imponen a las personas titulares del derecho a la tutela judicial pueden llegar a impedir en la práctica el acceso a la jurisdicción u obstaculizarlo en casos concretos en términos irrazonables”*. En el Auto planteando la cuestión de inconstitucionalidad se finaliza citando asuntos en los que, por parte del TEDH, se ha resuelto sobre tasas judiciales exigidas en otros países: así, en el caso *Adam contra Rumanía*, las tasas judiciales se consideraron contrarias al artículo 6.1 CEDH por alcanzar 13 veces el salario mínimo interprofesional; en el caso *Kaba contra Turquía* se llegó a idéntica conclusión, tras constatar que el importe de las tasas excedían de 24 meses el salario mínimo mensual; mientras que en el caso *Kata contra Polonia*, y dado el importe de la tasa (240 euros), se acabó concluyendo que no había vulneración del artículo 6.1 CEDH.

Pues bien, con los antecedentes que hemos expuesto y, especialmente, teniendo en cuenta las consideraciones efectuadas tanto por el Tribunal Constitucional como por el TEDH, podemos llegar a la conclusión de que el régimen establecido por la vigente Ley 10/2012 resulta contrario al artículo 6 CEDH, al configurar un sistema de

²⁰⁵ A las anteriores consideraciones, añade el órgano judicial otra duda de constitucionalidad de la normativa reguladora de las tasas judiciales, a saber, el uso del Real Decreto Ley para proceder a la modificación de la Ley 10/2012, por poder contravenir lo dispuesto en el artículo 86 CE.

²⁰⁶ En realidad, la Ley contempla una reducción de la tasa en vía contencioso-administrativa cuando el recurso tenga por objeto la impugnación de resoluciones sancionadoras, minorando la cuantía total de la tasa hasta un máximo del 50 por 100 del importe de la sanción económica impuesta.

financiación de la Administración de Justicia desproporcionado y que, en la práctica, disuade a muchos justiciables de ejercer sus derechos ante un Tribunal de Justicia.

Así, el máximo intérprete de nuestra Constitución aceptó el régimen de las tasas judiciales cuando las mismas se limitaban a entidades mercantiles con un elevado volumen de facturación; la Ley 10/2012, como sabemos, afectaba inicialmente a cualquier persona, física o jurídica (tras la última reforma, solo a las personas jurídicas) que realice cualquiera de los actos procesales que integran el hecho imponible de este tributo, y las exenciones que se contemplan en la norma no impiden que numerosos justiciables se vean obligados a soportar este tributo para defender ante los Tribunales sus derechos e intereses legítimos.

Pero, aun aceptándose que la delimitación de obligados al pago de la tasa sea respetuosa con el derecho a la tutela judicial efectiva, aun restaría por examinar si su importe es tan elevado que, en la práctica, impide u obstaculiza el acceso a la jurisdicción en términos irrazonables. Y es precisamente el importe de las tasas exigidas a nivel de recursos (de apelación y, especialmente, de casación) el que puede plantear mayores dudas desde el punto de vista de su adecuación al artículo 6 CEDH por impedir o, cuando menos, obstaculizar seriamente el acceso a los recursos legalmente establecidos.

A modo de ejemplo, pensemos en un recurso de apelación en vía civil de escasa cuantía. Su admisión a trámite exigirá que se abone el depósito para recurrir, fijado actualmente en 50 euros, además de la parte fija de la tasa (800 euros) más la parte variable (dado que la apelación es posible en procedimientos con cuantía superior a 2.000 euros, el mínimo por este concepto será de 100 euros). Es decir, el recurrente tendrá que desembolsar al Estado, al menos, 950 euros, cantidad que se ha de sumar al coste de los profesionales que le asisten (abogado y procurador, cuya intervención es preceptiva). Fácil será comprender que, en tales circunstancias, la gran mayoría de ciudadanos preferirán no hacer uso de su derecho a recurrir, a fin de no incurrir en unos gastos que, además de poder superar el 50% de la cuantía económica del asunto, no

podrán recuperar incluso si obtienen una sentencia favorable²⁰⁷. El propio TC ha declarado que *“también puede constituir una violación del citado derecho fundamental [a la tutela judicial efectiva] la imposición de requisitos o consecuencias no ya impeditivas u obstaculizadoras, sino meramente limitativas o disuasorias del ejercicio de las acciones o recursos legalmente habilitados para la defensa jurisdiccional de derecho o intereses legítimos”*²⁰⁸.

Conforme a los criterios del TEDH, la conclusión a la que llegamos es muy similar. Según la jurisprudencia de Estrasburgo, las restricciones impuestas al derecho de acceso a los Tribunales no serán compatibles con el artículo 6 CEDH a menos que persigan una finalidad legítima y exista la debida relación de proporcionalidad entre los medios empleados y dicha finalidad legítima.

Respecto al primer punto, no cabe duda de que la finalidad perseguida por la Ley 10/2012 puede calificarse de legítima: se pretende, en palabras de su Exposición de Motivos, racionalizar el ejercicio de la potestad jurisdiccional, así como obtener mayores recursos que permitan una mejora en la financiación del sistema judicial y, en particular, de la asistencia jurídica gratuita. En definitiva, lo que se pretende es que la financiación de la Administración de Justicia no recaiga sobre la totalidad de los ciudadanos, vía impuestos, sino principalmente sobre aquellos que tienen la consideración de beneficiarios de los servicios prestados por dicha Administración.

Respecto a la segunda cuestión, esto es, la debida relación de proporcionalidad entre la medida adoptada y, en particular, la cuantía de las tasas, y la finalidad perseguida por éstas, debemos efectuar las siguientes consideraciones: como hemos tenido ocasión de comprobar anteriormente, con carácter general el importe exigible en primera instancia es asumible por el contribuyente: un máximo de 300 euros en vía civil (más la parte variable), 350 euros en vía contencioso-administrativa (igualmente, adicionando a dicha cantidad la parte variable) y nada en la jurisdicción social.

²⁰⁷ En asuntos de mayor cuantía, la cuestión puede ser bien distinta: la parte afectada por una resolución desfavorable puede querer continuar con los recursos legalmente previstos, mas no tener capacidad para hacer frente a su importe. Piénsese en una entidad inactiva, o con continuas pérdidas, y que se ve obligada a indemnizar a otra persona en 300.000 euros; el importe de la tasa ascendería a 2.700 euros en casación, cifra posiblemente inasumible y que le impediría, exclusivamente por ese motivo, continuar litigando.

²⁰⁸ STC 60/1989, de 16 de marzo.

Adicionalmente, se contemplan varios supuestos en los que la Ley 10/2012 exime al justiciable del pago del tributo: con carácter general, los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita y, actualmente, las personas físicas; en la jurisdicción civil, las reclamaciones de cantidad cuyo importe no exceda de 2.000 euros; y, en la jurisdicción contencioso-administrativa, los recursos planteados contra el silencio administrativo negativo o contra la inactividad de la administración²⁰⁹. En principio, pues, puede afirmarse que el derecho de acceso a los Tribunales no se ve en peligro por la exigibilidad de la tasa regulada en la Ley 10/2012.

Sin embargo, a partir de la segunda instancia las cuantías se elevan de forma sustancial: como ya sabemos, en el recurso de apelación se exigen 800 euros más la parte variable y en el recurso de casación, 1.200 euros más la parte variable. Además, en la jurisdicción social se grava el recurso de suplicación con 500 euros, más 750 euros en caso de formular recurso de casación (más la parte variable en ambos casos).

El TEDH asume que, en asuntos sobre reclamaciones económicas, existe una relación directa entre el objeto del procedimiento y la tasa judicial, toda vez que la tasa depende de la cantidad que la persona en cuestión ha decidido reclamar²¹⁰. Igualmente, ha afirmado que, si bien el artículo 6 CEDH no obliga a establecer tribunales de apelación o de casación, en los casos en que sí existan las garantías del citado artículo 6 CEDH deben respetarse²¹¹. Esto último debe ponerse en relación con lo afirmado por nuestro Tribunal Constitucional, en su sentencia 20/2012, entre otras, que distingue entre el derecho de acceso a la jurisdicción (que se vería materializado con la

²⁰⁹ No se explica, y no alcanzamos a comprender, por qué en vía civil se eximen del pago de las tasas los procedimientos con cuantía inferior a 2.000 euros, y en vía contencioso-administrativa no se aplica idéntica exención. No son pocos los contribuyentes que reciben liquidaciones provisionales giradas por la Administración de una cuantía inferior a los 2.000 euros, encontrándose en la misma situación, a efectos procesales, que el actor que, en un pleito civil, reclama de un tercero una cifra inferior al límite indicado.

²¹⁰ Asunto *Kniat contra Polonia*, sentencia de 26 de julio de 2005. Afirmación que no podemos compartir con carácter general, desde el momento en que la tasa somete a gravamen un servicio prestado por la Administración de Justicia, y no la capacidad económica de la parte en un pleito. Como ya hemos afirmado anteriormente, el mismo coste supone para la Administración un procedimiento de 20.000 euros de cuantía que uno de 200.000 euros, por lo que carece de razonabilidad exigir un tributo mayor al segundo que al primero; adicionalmente, no siempre será la persona que inicia el procedimiento la gravada por la tasa: en la segunda instancia, o en el recurso de casación, la parte demandada puede ser quien formule, en su caso, el correspondiente recurso, sin que el hecho de que, provisionalmente, se vea obligado a pagar una determinada cantidad en virtud de la sentencia que está impugnando sea indicio de que posea dicha capacidad económica.

²¹¹ Asunto *Brualla Gómez de la Torre contra España*, resuelto por sentencia de 19 de diciembre de 1997.

interposición de la correspondiente demanda) y el derecho de acceso a los recursos legalmente establecidos, el cual no nace directamente de la Constitución sino de lo que hayan dispuesto las leyes procesales que los crean, siendo más laxo el control constitucional de los requisitos de admisión de tales recursos. Dicha laxitud, para ser respetuosa con la jurisprudencia de Estrasburgo, si bien puede facultar para elevar los importes fijos exigidos en concepto de tasa judicial, no puede llegar al punto de incrementar los mismos hasta un límite tal que, de facto, impida el acceso a los recursos legalmente establecidos. Dicho de otra forma, primero ha de garantizarse el acceso a la Justicia y, en términos razonables, el acceso a los recursos legalmente establecidos; cuando esté garantizado dicho acceso para la totalidad de los ciudadanos que pretendan acudir a los Tribunales, podremos centrarnos en la consecución de los objetivos que pretende la ley en cuanto a financiación del coste de la Justicia en España se refiere.

En fin, intentando dar respuesta a esta segunda cuestión, no podemos dejar de hacer mención a los siguientes hechos:

- Por un lado, el incremento de las solicitudes de asistencia jurídica gratuita, muchas de las cuales se han formulado solicitando (durante la redacción inicial de la Ley 10/2012, que sometían a la tasa a las personas físicas), como única prestación de todas las previstas en la ley, la exoneración de las tasas judiciales. El número de este tipo de solicitudes aumenta en fase de recurso de apelación y, sobre todo, de casación²¹².
- Por otro lado, el número de ciudadanos que decide no ejercer su derecho al recurso ante la imposibilidad de hacer frente al pago de la tasa.
- Finalmente, el hecho de que el escrito procesal que lleva aparejado el pago de la tasa quede en suspenso hasta el completo pago de la misma (o hasta que se acredite el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita) puede representar una vulneración adicional al artículo 6 CEDH en su vertiente de derecho a un juicio sin dilaciones (por ejemplo, al solicitarse la asistencia jurídica gratuita mientras las

²¹² Y, si bien en muchos casos la solicitud se limita a pedir la exoneración de las tasas, pero sin incluir el derecho al letrado y procurador de oficio, en otros supuestos se solicita el “paquete completo”, generando un gasto al erario público que, en ausencia de las actuales tasas, no se hubiese producido, con lo que el objetivo de la norma queda en entredicho.

personas físicas se encontraban gravadas por la tasa; o si el recurrente, ante la imposibilidad de abonar la tasa, plantea dudas sobre la adecuación de dicho tributo a nuestra Constitución o al Derecho de la UE, y el órgano jurisdiccional acuerda elevar cuestión de inconstitucionalidad o plantear cuestión prejudicial. En todos estos casos, la resolución impugnada no adquirirá firmeza hasta tanto se resuelva la cuestión previa planteada – por ejemplo, cuestión prejudicial - , lo cual impedirá instar la ejecución de la firma, con el consiguiente retraso para el litigante que hubiere vendido hasta ese momento).

6.4 Adecuación al artículo 14 CEDH de las tasas judiciales: ¿eximir de la tasa a las personas físicas es la solución?

La reforma del régimen de tasas judiciales a la que aludíamos anteriormente, y en cuya virtud las personas físicas quedan exentas del tributo, con independencia de su capacidad económica, mientras que las personas jurídicas deben soportar el tributo (y, con carácter general, sin posibilidad de solicitar las prestaciones derivadas de la asistencia jurídica gratuita), nos hace cuestionarnos si la regulación vigente representa un trato discriminatorio prohibido por el artículo 14 CEDH.

Considerar, como hacía la anterior normativa, que las grandes empresas son las que mayor uso realizan de la Administración de Justicia puede parecer razonable: dado su volumen de operaciones (con clientes, con Administraciones, con proveedores...), no debe resultar extraño que, en un porcentaje determinado, sus actividades requieran el sometimiento a un Tribunal. Concurren, pues, dos circunstancias que determinan la constitucionalidad del gravamen: uso frecuente de un servicio público y capacidad económica para sufragar dicho servicio.

Sin embargo, la regulación vigente actualmente prescinde de ambos condicionantes: resulta indiferente el volumen de operaciones de la persona jurídica que precisa acudir a los Tribunales (pudiendo, incluso, tratarse de una entidad inactiva); y resulta indiferente el mayor o menor uso que haga de este servicio público (pudiendo inferirse un mayor o menor uso en función de criterios objetivos como es su cifra de negocios). Por el contrario, y frente a la generalidad con la que se adoptó, opta ahora

por discriminar en función de la forma jurídica de la persona que acude a los tribunales, a fin de eximir de la tasa a todas las personas físicas, y sometiendo a los restante entes.

A nuestro juicio, atenta contra el principio de igualdad, en relación con el derecho a la tutela judicial efectiva, que personas físicas con importantes ingresos no deban sufragar el coste del servicio prestado por la Administración de Justicia, y que una entidad inactiva, o con escasa actividad, deba afrontar el pago de la tasa en cuantías prácticamente inasumibles. Teniendo en cuenta que el derecho a la tutela judicial efectiva no distingue entre personas físicas y personas jurídicas, tampoco debiera la ley reguladora de las tasas hacer esa distinción que, por discriminatoria, resulta en nuestra opinión contraria al artículo 14 CEDH.

6.5 Conclusión: propuesta de modificación de las tasas judiciales.

En atención a las consideraciones que llevamos expuestas, llegamos a la conclusión de que la Ley 10/2012 es contraria a los artículos 6 y 14 CEDH, al limitar de forma desproporcionada, en relación con la finalidad perseguida, el uso del derecho fundamental en él recogido, en su vertiente de derecho de acceso a los Tribunales, derecho de acceso a los recursos legalmente establecidos, y derecho a un procedimiento sin dilaciones; así como al tratar de forma más gravosa a las personas jurídicas por el mero hecho de su forma legal, y sin atender a la capacidad económica de las mismas.

No planteando dudas la compatibilidad con el Convenio y con nuestra Constitución de un régimen de tasas judiciales que respete los límites establecidos por el TEDH, entendemos que la actual normativa debería ser objeto de una nueva modificación a fin de recuperar el equilibrio entre el fin perseguido (mejorar la financiación de la Administración de justicia) y los medios empleados:

- Por un lado, reducir el importe fijo establecido para los recursos de apelación y de casación. Dicha reducción debería condicionarse al nivel de rentas del contribuyente, con independencia de que se trate de persona física o jurídica, solución que consideramos más respetuosa con el derecho a un juicio equitativo del artículo 6 CEDH, así como con la prohibición de discriminación regulada en el artículo 14 CEDH, ya que el Convenio no distingue entre personas naturales o jurídicas a la hora

de garantizar el derecho de acceso a la Justicia o a los recursos legalmente establecidos.

- Por otro lado, admitir formas de extinción de la deuda distintas al pago. Nuestro ordenamiento contempla figuras tales como la compensación, que podrían aplicarse sin excesivas dificultades para la liquidación de la tasa judicial siempre que, al devengarse ésta, el contribuyente sea titular de un derecho de crédito frente a la Administración tributaria.
- Adicionalmente, facilitar el pago de la tasa al contribuyente mediante la posibilidad de fraccionar o aplazar el pago de la misma. Habida cuenta el tiempo de resolución de los procedimientos judiciales, abonar íntegramente la tasa al inicio del procedimiento puede considerarse, a nuestro juicio, desproporcionado, ya que parte del servicio que va a recibir a cambio puede desarrollarse con varios meses de retraso. Mediante el mecanismo del fraccionamiento, se podrían acompañar los pagos a los diferentes hitos de un procedimiento judicial (por ejemplo, en un procedimiento ordinario en la jurisdicción civil, demanda, audiencia previa, juicio...) o a la duración media de los mismos.
- Ampliar los casos en los que resulta posible reducir el importe de la tasa, estableciendo nuevos supuestos de devolución a favor del contribuyente. Claramente sería el caso en que el litigante, conforme autoriza el artículo 161 LEC, decide practicar las notificaciones a la parte contraria a través de su propio procurador, asumiendo el coste que ello supone (y, a cambio, ganando en celeridad y ahorrando costes a la Administración). Parece lógico que en esos casos se introduzca algún tipo de reducción o bonificación en la cuota que compense el gasto adicional que asume el litigante con el ahorro que se genera a la Administración.
- Finalmente, eliminar el contenido del actual artículo 8.2, segundo párrafo, de la Ley 10/2012, en la medida en que impide dar curso al escrito procesal correspondiente hasta que no quede justificado el pago de la tasa. Bien es cierto que el TC, en su ya citada sentencia 20/2012, no encontró reproche constitucional alguno a tal medida; no obstante, el amplio número de contribuyentes previstos en la actual normativa, frente a la que fue objeto de análisis en la citada resolución (que se limitaba a grandes empresas), así como los perjuicios que se pueden derivar para la parte vencedora del

procedimiento en primera instancia, que no puede iniciar la ejecución hasta tanto se resuelva sobre la admisión a trámite del recurso, aconsejan a nuestro juicio que se prescinda de esta medida, dando curso al procedimiento para que avance en plazos razonables y no represente, para ninguna de las dos partes, una dilación indebida.

7. EL DERECHO AL RECURSO EN MATERIA PENAL: ¿ES EXTENSIBLE A LAS SANCIONES TRIBUTARIAS?

7.1 El Protocolo adicional nº 7 al Convenio Europeo de Derechos Humanos.

El 1 de noviembre de 1988 entró en vigor el Protocolo adicional nº 7 al CEDH, que España firmó el 22 de noviembre de 1984 pero no ratificó hasta el año 2009²¹³. Por lo que ahora nos interesa, su artículo segundo dispone:

“Toda persona declarada culpable de una infracción penal por un tribunal tendrá derecho a hacer que la declaración de culpabilidad o la condena sea examinada por un órgano jurisdiccional superior. El ejercicio de ese derecho, incluidos los motivos por los que podrá ejercerse, se regularán por la ley.

2. Este derecho podrá ser objeto de excepciones para infracciones penales de menor gravedad según las define la ley, o cuando el interesado haya sido juzgado en primera instancia por el más alto órgano jurisdiccional o haya sido declarado culpable y condenado a resultas de un recurso contra su absolución”

Complemento del artículo 6 CEDH, el precepto transcrito concede el derecho a obtener una revisión de, bien la declaración de culpabilidad, bien la condena impuesta, todo ello en el seno de un procedimiento de naturaleza penal. No existe equivalente en otras jurisdicciones (civil, social...). Dicha revisión habrá de ser efectuada, naturalmente, por un órgano superior a aquel que ha pronunciado la condena, razón por la cual se excluye el derecho al recurso en los casos en que no existe tal órgano superior (sería el caso de condenas impuestas a aforados directamente por el Tribunal Supremo). Además, se dejan fuera del ámbito de este derecho dos supuestos más: en aquellos casos

²¹³ BOE número 249, de 15 de octubre de 2009. Pese a ello, la similitud del artículo 14.5 PIDCP con el artículo 2-P2 nos ha permitido contar con idéntica protección y con un extenso cuerpo de jurisprudencia al respecto.

en que la infracción penal sea de menor gravedad; y cuando la condena venga impuesta, en segunda instancia, como consecuencia de un recurso formulado contra un primer fallo absolutorio. La ley nacional será la encargada de regular el ejercicio de este derecho, así como los motivos del recurso.

Sobre el alcance del recurso que dé lugar a la revisión por un órgano superior, el mismo puede pretender una revisión tanto de los hechos como del derecho aplicado al caso concreto (es decir, un recurso de apelación en el sentido en el que viene configurado por nuestra normativa procesal); no obstante, cabe la posibilidad de que dicho recurso quede limitado a cuestiones de derecho, impidiendo una revisión de los hechos declarados probados en la instancia (tal y como, con carácter general, se configura nuestro recurso de casación).

Creemos también oportuno hacer referencia a algunas reservas efectuadas por determinados Estados al protocolo nº 7. Así, Austria declaró que, por “Tribunal superior” se entiende al Tribunal Administrativo y al Tribunal Constitucional. Francia, por su parte, declaró que la revisión por un “Tribunal superior” podía limitarse a una revisión del derecho aplicado, como un recurso ante el Tribunal Supremo. Adicionalmente, para este país solo las infracciones que deban enjuiciarse ante los juzgados y tribunales de lo penal serán consideradas “infracciones” a los efectos del artículo 2 (idéntica previsión fue efectuada por parte de los gobiernos alemán, italiano y holandés, entre otros). España, por su parte, se limitó a efectuar una declaración que afectaba a la posible extensión del protocolo a Gibraltar.

La interpretación del artículo 14.5 PIDCP y su correlativo a nivel europeo, el ahora comentado artículo 2-P7, no ha estado exenta de polémica por parte de la doctrina penalista de nuestro país, especialmente a raíz de determinados pronunciamientos por parte de nuestros Tribunales que se consideraron, por algunos autores, como contrarios a las normas citadas. Lógicamente, no es nuestro objetivo en este momento continuar con dicha polémica. Antes bien, vamos a analizar en qué medida el derecho a la revisión de la condena puede ser alegado por parte del contribuyente al que se le haya impuesto una sanción por parte de la Administración tributaria.

7.2 Las sanciones tributarias ¿están incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 2-P7?

La mera literalidad del artículo 2-P7 pudiera hacernos dudar de su aplicabilidad a las sanciones tributarias. Dicho precepto alude a una “infracción penal”, concepto éste que, en nuestro ordenamiento interno, queda limitado a las contravenciones al Código Penal, quedando excluidas las infracciones de normas administrativas en general y tributarias en particular.

Sin embargo, debemos recordar que, a los efectos del Convenio, el Tribunal de Estrasburgo ha adoptado unos conceptos autónomos, no necesariamente coincidentes con la definición que de ellos se desprende del ordenamiento interno de cada Estado. Por lo que ahora respecta, y delimitando el alcance del artículo 6.2 CEDH, el Tribunal ha ampliado el concepto de “infracción penal” a fin de dar entrada en el mismo a determinadas infracciones administrativas. En concreto, y como hemos tenido ocasión de analizar anteriormente, el TEDH contempla tres criterios a tener en cuenta para calificar una determinada infracción “penal”, a saber:

- La clasificación en el Derecho doméstico de cada país, si bien se trata de un criterio con una importancia relativa, ya que es posible que determinadas infracciones reguladas por normas de naturaleza administrativa se encuentren protegidas por las garantías previstas por el artículo 6 CEDH.
- La naturaleza de la infracción. Bajo este criterio, habrá que examinar el ámbito subjetivo de la infracción, a fin de comprobar si el mismo está integrado por un número determinado de personas o afecta a la generalidad de los ciudadanos, siendo en este segundo caso más probable que nos encontremos ante una infracción penal a los efectos del Convenio.
- El objetivo y la severidad de la pena. Tratándose de sanciones pecuniarias, el Tribunal se detiene en la circunstancia de si su importe se fija con fines reparadores del daño causado o, por el contrario, son penas para prevenir nuevas infracciones. Estas últimas, aunque no impliquen pena de prisión, se considerarían “materia penal” a efectos del artículo 6 CEDH. De igual modo, a juicio del Tribunal, encajan

en la "materia penal" las privaciones de libertad susceptibles de ser impuestas a título represivo, excepto aquellas que por su naturaleza, su duración o sus modalidades de ejecución no son susceptibles de causar un perjuicio importante.

Conforme a los criterios anteriores, el TEDH calificó como “penal” (asunto *S.M. contra Austria*)²¹⁴, una sanción tributaria impuesta a un contribuyente al concurrir las siguientes circunstancias:

- a) Las disposiciones que definen la infracción en cuestión pertenecen, en el Derecho austriaco, al Derecho Penal, como se desprende del nombre del título (*Delitos*) en el que se recoge dicha infracción, dentro del Código de Delitos Financieros.
- b) La naturaleza de la infracción, a saber, la violación del deber de información, es de carácter penal.
- c) Finalmente, la severidad de la sanción (multa económica y cuatro meses de prisión, suspendida durante tres años) era de tal grado que autorizaba su calificación como “penal”.

De igual forma, en el asunto *Janosevic contra Suecia*²¹⁵, el Tribunal reconoció que unos recargos fiscales impuestos al contribuyente al amparo de la normativa tributaria sueca no pertenecían al Derecho Penal de acuerdo con la normativa doméstica de dicho país. Sin embargo, al examinar la concurrencia de las otras dos condiciones (naturaleza de la infracción y naturaleza y severidad de la sanción), concluyó lo siguiente:

- Por un lado, los recargos fiscales tienen como destinatarios a la generalidad de contribuyentes, y no sólo a un grupo determinado de éstos.
- El régimen de recargos establecido por la normativa sueca, basado en elementos objetivos, se introduce como sustitutivo de un régimen sancionador que prima el elemento subjetivo, la voluntad incumplidora del contribuyente.
- Sin embargo, la falta de elementos subjetivos no priva a una infracción de su carácter penal. De hecho, infracciones penales basadas simplemente en

²¹⁴ Demanda nº 11919/86, resuelta por Sentencia de fecha 8 de mayo de 1987.

²¹⁵ Demanda nº 34619/97, resuelta mediante sentencia de 21 de mayo de 2003.

elementos objetivos pueden ser encontradas en las legislaciones domésticas de los diferentes Estados.

- El principal objetivo de los recargos es presionar al contribuyente para que cumpla con sus obligaciones legales y sancionar los incumplimientos de tales obligaciones. Por lo tanto, tienen un carácter disuasivo y punitivo, y este último es el que, tradicionalmente, se emplea para considerar a una sanción como “penal” a los efectos del artículo 6.1 CEDH.

Finalmente, en el caso *Bendenoum contra Francia*, el Tribunal sostuvo que cuatro factores le permitían decantarse por la aplicabilidad del artículo 6 CEDH, a saber: 1) los hechos incriminados se aplican a todos los ciudadanos en su condición de contribuyentes, y no a un grupo determinados de personas; 2) no se pretende con la sanción compensar económicamente un perjuicio, sino castigar para impedir la repetición de hechos similares; 3) la norma tiene un carácter general cuya finalidad es, a la vez, preventiva y represiva; y 4) el importe de la sanción impuesta al Sr. Bendenoum es considerable y, además, la falta de pago podía derivar en la pena de prisión por deudas. Aun afirmando que ninguno de tales factores resulta decisivo por sí solo, en conjunto confieren a la acusación un carácter penal, a efectos de aplicar el artículo 6.1 CEDH.

Podemos, en definitiva, calificar con carácter general como “penales” a los efectos del artículo 6 CEDH y, consiguientemente, del artículo 2-P7 la mayor parte de las sanciones previstas en nuestro ordenamiento tributario.

7.3 La impugnación en vía jurisdiccional de las sanciones tributarias: diferencias en función de la Administración sancionadora.

El examen de los recursos que cabe imponer contra sanciones de naturaleza tributaria exige conocer, por un lado, el órgano que impone la correspondiente sanción, por un lado; y el importe de la misma, por otro lado. Del juego de ambos factores tendremos:

- 1) Sanciones impuestas por entidades locales: serán resueltas, en vía contencioso-administrativa, por los juzgados de dicho orden, bien en primera instancia

(asuntos de cuantía superior a 30.000 euros), bien en única instancia (cuando la cuantía no exceda la citada cifra). En el primer caso, cabrá recurso de apelación ante el Tribunal Superior de Justicia que corresponda.

- 2) Si la sanción viene impuesta por la Administración autonómica o estatal, sin embargo, y tras agotar la vía económico-administrativa previa, el acceso a la jurisdicción tendrá lugar, en única instancia, bien ante el Tribunal Superior de Justicia, bien ante la Audiencia Nacional, en función de que la vía administrativa se agotase, respectivamente, en única instancia ante el Tribunal Económico-administrativo Regional, o en alzada ante el Tribunal Económico-administrativo Central²¹⁶. No se contempla recurso de apelación, si bien se prevé la posibilidad de recurrir en casación. Dicho recurso cabrá, con carácter general y por lo que ahora nos interesa, siempre que se trate de asuntos de cuantía superior a 600.000 euros, o 30.000 euros si se trata de interponer el recurso de casación para la unificación de doctrina.

Así pues, nos encontramos con dos grupos de sanciones respecto de las cuales únicamente se contempla una única instancia en vía contencioso-administrativa: por un lado, las sanciones impuestas por entidades locales con cuantía inferior a 30.000 euros; por otro lado, las sanciones impuestas por las Administraciones autonómica y central con cuantía inferior a 600.000 euros, o de 30.000 euros si lo que se plantea es el recurso de casación para la unificación de doctrina. Ellos nos sitúa ya en la necesidad de cuestionarnos si la regulación legal vigente infringe lo dispuesto en el artículo 2-P7, toda vez que, previamente admitido el carácter penal de las sanciones tributarias (o, al menos, de la mayor parte de ellas), no se concede al contribuyente, en un buen número de supuestos, el derecho a obtener la revisión de su caso por un órgano jurisdiccional superior.

Responder en el sentido de que, efectivamente, se produce tal vulneración, exigirá que sorteemos previamente dos obstáculos: por un lado, el hecho de que, con carácter previo a la vía contencioso-administrativa, es necesario impugnar la resolución sancionadora en vía económico-administrativa (en todo caso si se trata de actos procedentes de las Administraciones autonómica y estatal; no así si el acto procede de

²¹⁶ Con la salvedad de los asuntos resueltos en alzada por el TEAC en materia de tributos cedidos, cuya competencia también se atribuye a los Tribunales Superiores de Justicia.

un ente local, en cuyo caso la vía económico-administrativa se contempla únicamente para determinados municipios en función de su número de habitantes²¹⁷). ¿Podemos considerar esa vía como una “primera instancia”, de manera que el recurso contencioso-administrativo representa la materialización del derecho a la revisión por parte de un órgano superior? Por otro lado, nuestro Tribunal Constitucional ya ha tratado esta cuestión en su sentencia 89/1995, de 6 de junio (anterior pues a la ratificación del protocolo nº 7 por parte de España), que deberemos analizar para averiguar si la misma resulta respetuosa con el contenido del artículo que comentamos, así como con la jurisprudencia del TEDH.

7.4 ¿Son los Tribunales Económico-administrativos independientes?

El artículo 228 LGT reserva a los órganos económico-administrativos el conocimiento, en exclusiva, de las reclamaciones económico-administrativas, estableciendo que los mismos actuarán “*con independencia funcional en el ejercicio de sus funciones*”. En el ámbito de las competencias del Estado, tienen la consideración de órganos económico-administrativos el Tribunal Central, los Tribunales Regionales y Locales, y la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, siendo la composición de cada uno de ellos la siguiente:

- Tribunal Central: tiene un presidente, nombrado y separado por Real Decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, entre funcionarios de reconocido prestigio en el ámbito tributario; varios vocales, cuyos procesos de selección son idénticos, si bien resultan seleccionados entre funcionarios de los cuerpos que se indiquen en la relación de puestos de trabajo; y un Secretario General, que procederá del Cuerpo de Abogados del Estado²¹⁸.
- Tribunales Regionales, Locales, salas desconcentradas y dependencias provinciales y locales: sus miembros (presidente y vocales) son nombrados y separados por Orden del Ministro de Economía y Hacienda entre funcionarios de los cuerpos que

²¹⁷ Véase artículo 137, en relación con el artículo 121, ambos de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local

²¹⁸ Artículo 29 RD 520/2005.

se indiquen en la relación de puestos de trabajo. Los secretarios procederán del Cuerpo de Abogados del Estado²¹⁹.

- Sala Especial para la Unificación de Doctrina: está compuesta por el Presidente del TEAC, tres vocales de dicho Tribunal, el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, el Director General de la AEAT, el Director General o el Director del Departamento de la Agencia Estatal de Administración tributaria del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente²²⁰. Esta Sala conocerá del recurso extraordinario para unificación de doctrina interpuesto, precisamente, por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda²²¹, contra las resoluciones en materia tributaria del TEAC. En cuanto a los efectos de las resoluciones de esta Sala, se contempla que su doctrina será vinculante para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Con estos antecedentes normativos, podemos pasar a analizar si la independencia de los órganos económico-administrativos cumple con las exigencias del TEDH. Dicho análisis habrá de efectuarse examinando los siguientes extremos:

- Por un lado, el procedimiento de nombramiento de sus miembros.
- Por otro lado, la duración de su mandato.
- En tercer lugar, la existencia de garantías contra presiones externas.
- Finalmente, si el organismo tiene apariencia de independencia.

Ya hemos visto que el nombramiento de los miembros de los órganos económico-administrativos a nivel estatal está encomendado al Gobierno, entre funcionarios, lo cual puede llevar a pensar que peligra no solo su imparcialidad, sino

²¹⁹ Artículo 30 RD 520/2005.

²²⁰ Artículo 243.2 LGT.

²²¹ Quien, en consecuencia, ostentará la doble condición de "juez" y parte.

también su independencia. No obstante, el Tribunal se ha pronunciado al respecto en sentido favorable, es decir, permitiendo esta forma de nombramiento: “*Aunque el principio de separación de poderes entre los órganos políticos de gobierno y el poder judicial ha ido asumiendo una importancia creciente en la jurisprudencia del Tribunal (véase Stafford c. el Reino Unido [GS], nº 46295/99, § 78, TEDH 2002-IV), los nombramientos de jueces por parte de los poderes ejecutivo y legislativo están permitidos...*”²²². No obstante, añade dos afirmaciones que pudieran poner en tela de juicio la independencia de nuestros Tribunales Económico-administrativos:

- En primer lugar, “*la imposibilidad de remoción de los jueces durante su mandato por parte del poder ejecutivo es considerada generalmente como el corolario de su independencia y, por tanto, se incluye entre las garantías del artículo 6.1*”. De lo anterior pudiera inferirse, *a sensu contrario*, que la posibilidad de cesar a los miembros de los órganos económico-administrativos es muestra de sumisión al poder ejecutivo y, por ende, de falta de independencia. En este sentido, es notable la diferencia entre los jueces y magistrados integrados en el poder judicial y los componentes de los órganos objeto de nuestro análisis: los primeros son independientes, inamovibles, responsables y sometidos únicamente a la Constitución y al imperio de la Ley²²³. Por el contrario, los miembros de los órganos económico-administrativos pueden ser cesados de sus cargos en cualquier momento y sin causa alguna, por la mera decisión de la misma autoridad que los nombró²²⁴.

²²² Caso *Maktouf y Ddamjanović contra Bosnia y Herzegovina*, demandas nº 2312/08 y 34179/08. Es cierto que en caso *Campbell contra Reino Unido*, demanda nº 7819/77, se llegó a la conclusión de que esta forma de nombrar a los miembros de un órgano administrativo con funciones revisoras no implicaba que dicho órgano careciera de independencia ya que, de lo contrario, podría predicarse tal falta de independencia igualmente de los jueces nombrados por el Ministro competente en materia de Administración de Justicia; sin embargo, entendemos que tal razonamiento no es aplicable en nuestro ordenamiento, donde los jueces y magistrados que integran el poder judicial acceden a su cargo, no por nombramiento directo del poder ejecutivo, sino tras superar una oposición libre y un curso teórico y práctico realizado en la Escuela Judicial.

²²³ Artículo 1 LOPJ.

²²⁴ El requisito de la inamovilidad de los miembros del órgano es interpretado de forma bien distinta por parte del TJUE, quien examina el mismo, no respecto de tales miembros, sino respecto del órgano en sí: “*aun cuando la composición de las formaciones juzgadoras del Tribunal Arbitral Tributario sea efímera y que la actividad de éstos termina después de que hayan resuelto, no es menos cierto que, en su conjunto, el Tribunal Arbitral Tributario presenta, como elemento de dicho sistema, un carácter de permanencia*” Sentencia del Tribunal de Justicia, Sala Segunda, de 12 de junio de 2014, asunto C-377/13.

- En segundo lugar, y tras afirmar que los nombramientos de jueces por parte de los poderes ejecutivo y legislativo están permitidos, añade: *“siempre que los jueces nombrados estén libres de cualquier injerencia o presión cuando ejerzan su función judicial”*. El mero hecho de que los miembros de estos órganos procedan de la función pública pudiera plantear la existencia de una influencia inherente a su anterior puesto de trabajo, que les lleve a decantarse a favor de la Administración (para quien, en definitiva, prestan sus servicios). No obstante, la práctica pone de manifiesto en no pocos casos la ausencia casi absoluta de tal pretendida influencia "pro administración", de forma tal que asuntos que puedan resultar dudosos y permitan adoptar razonablemente una postura tanto a favor del contribuyente como a favor de la Administración, son resueltas en beneficio del primero²²⁵.

Es más, ni siquiera los criterios administrativos expresados a través de contestaciones a consultas evacuadas por los contribuyentes a la Dirección General de Tributos sirven necesariamente de guía en las resoluciones de los órganos

²²⁵ Sobre este particular, podemos citar la resolución del TEAR de Andalucía, de 16 de octubre de 2009, relativo a la antigua deducción por nacimiento de hijo, y que venía regulada en el artículo 81 bis de la Ley del IRPF. Como es sabido, dicha deducción exigía como requisito que el nacimiento del hijo tuviese lugar en territorio español, por lo que fácilmente podía defenderse, como de hecho así hizo la Administración tributaria, que un nacimiento producido en Francia quedaba fuera del ámbito de aplicación de esta norma (y ello pese a que el recién nacido fue inscrito en el Registro Civil del Consulado español). Pues bien, hubiese sido razonable esperar del TEAR un fallo desestimatorio de la reclamación interpuesta contra la negativa a reconocer dicha deducción; no obstante, en una resolución que podríamos calificar no solo de acertada, sino de valiente, se estimó la reclamación, motivando su decisión en que lo contrario podía entenderse como una infracción del principio de igualdad: *"... una interpretación puramente literal de dicho precepto conduciría a desestimar esta reclamación y confirmar la exclusión acordada por la Administración tributaria. [...] con esta interpretación, todos aquellos que la Ley del IRPF considera contribuyentes del IRPF en virtud de su artículo 10 ... incumplirían siempre y por definición el antedicho requisito legal, quedando así automáticamente excluidos en bloque de este beneficio fiscal. Del mismo modo, quedarían excluidos los contribuyentes del IRPF que por cualquier otra circunstancia (viajes o estancia temporal en otro país, como es el caso de la reclamante) dieran a luz a sus hijos - españoles - fuera del territorio español. Ante el evidente efecto discriminatorio que la aplicación del citado precepto ... produce sobre el citado colectivo de contribuyentes, contrario a todas luces al principio de igualdad que ha de inspirar la ordenación del sistema tributario (artículo 3.1 LGT) es natural plantearse la corrección o rectitud de dicha interpretación meramente literal".* Y concluye: *"considerando que lo que es insoportable - y esta discriminación lo es - no puede ser de derecho, entendemos que, atendiendo a la finalidad de la ley, y realizando una interpretación sistemática del precepto en cuestión a la luz del principio de igualdad, los efectos fiscales para los contribuyentes del IRPF deben extenderse a los que sean perjudiciales como a los que sean, como en este caso, beneficiosos. Por esta razón, consideramos procedente realizar en cuanto a estos contribuyentes una interpretación extensiva del requisito legal previsto en el artículo 2.1.a) de la Ley 35/2007, debiendo entenderse por ello cumplido con relación a los mismos el requisito del nacimiento en territorio español, la inscripción del mismo en el Registro Civil español correspondiente a la Embajada o Consulado en el que se haya producido el alumbramiento".*

económico-administrativos, que no dudan en apartarse de tales criterios siempre que consideren más adecuada a Derecho otra postura. A modo de ejemplo, podemos citar los dos siguientes:

- Respecto a la exención contenida en los artículos 7 y 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios, la Dirección General de Tributos ha mantenido tradicionalmente una interpretación muy estricta de su alcance, dejando fuera del mismo las operaciones de crédito hipotecario, diferentes a juicio del citado centro directivo a las operaciones de préstamo hipotecario. Muestra de ello es la consulta V0309-10, de 19 de febrero, en la que se rechaza la aplicación analógica de la cuestionada exención a los créditos hipotecarios, habida cuenta que la ley únicamente menciona, en los preceptos citados, la figura de los préstamos hipotecarios. Pues bien, en su resolución de 25 de octubre de 2013, el Presidente del TEAR de Andalucía, actuando como órgano unipersonal, anuló una liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por una escritura de subrogación de crédito hipotecario, al entender que el criterio de la Administración ya expuesto es restrictivo, ya que las cuentas de crédito no son más que modalidades de préstamos por lo que deben recibir el mismo tratamiento que éste²²⁶.
- Respecto al alcance del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y su aplicabilidad a la transmisión de participaciones en sociedades titulares de instalaciones generadoras de electricidad a través de fuentes renovables (instalaciones solares fotovoltaicas, aerogeneradores...), la DGT resolvió, en consulta nº V0107-10, de 25 de enero, que tales activos encajan en el concepto de “bien inmueble” que ofrece el artículo 334 del Código Civil,

²²⁶ En este caso, no obstante, se cita en apoyo de la resolución una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, así como una resolución del TEAC, de 16 de mayo de 2013, que zanjó definitivamente la cuestión sobre la efectiva aplicación de las exenciones cuestionadas a los créditos hipotecarios. Tanto es así que la propia DGT se ha visto obligada a modificar su criterio (consulta vinculante V0382-14), en la que, tras hacerse eco de lo resuelto por el Tribunal Central, concluye que la exención del artículo 9 de la Ley 2/1994 debe aplicarse a la financiación hipotecaria en general, cualquiera que sea el modelo de instrumentación (crédito o préstamo) utilizado.

estando por lo tanto sujetas y no exentas las operaciones de transmisión de participaciones en entidades cuyo activo esté formado, en más de un 50 por 100, por tal tipo de activos. Pues bien, en una resolución dictada un año después (el 27 de enero de 2011), el TEAR de Andalucía resolvió en sentido contrario, otorgando más relevancia a la calificación contable de los activos poseídos por la sociedad que a su calificación jurídica según el Código Civil. En concreto, afirmó que “... *del balance aportado no se deduce que el activo esté constituido en más de un 50% por inmuebles ubicados en territorio nacional [...], en la medida en que la cuenta del activo material, que constituye la base sobre la que se practica la liquidación contenida en el acta incoada, se refiere a Instalaciones Técnicas y Maquinaria*”.

En fin, puede afirmarse, a priori, la independencia de los órganos económico-administrativos. Sin embargo, existe un extremo que puede echar por tierra tal afirmación. En concreto, la composición y funcionamiento de la Sala Especial para la unificación de doctrina, prevista en el artículo 243 LGT. Según dicho precepto, cabe recurso extraordinario para la unificación de doctrina contra las resoluciones del TEAC cuando esté en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones. Sin embargo, como ya adelantamos en su momento, la particularidad que plantea este recurso es que el único legitimado para interponerlo, el Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda²²⁷, forma parte, además, de dicha Sala Especial, convirtiéndose en juez y parte de aquellos asuntos con los que no esté de acuerdo. Para finalizar, respecto a los efectos de los fallos pronunciados por este órgano, la norma dispone que “*la doctrina establecida en las resoluciones de estos recursos será vinculante para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía*”.

²²⁷ O los Directores Generales de Tributos de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, u órganos equivalentes, cuando el recurso tenga su origen en una resolución de un órgano dependiente de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía.

Llegados a este punto, no podemos sino sumarnos a la opinión de CARRASCO GONZÁLEZ²²⁸ quien, tras analizar la conocida sentencia *Gabalfria* del Tribunal de Luxemburgo²²⁹, concluye que con la actual regulación de los órganos económico-administrativos se puede cuestionar su independencia. Recordemos que el entonces TJCE admitió dicha característica en los tribunales económico-administrativos al garantizar la Ley General Tributaria de 1963 “*la separación funcional entre los servicios de la Administración tributaria responsables de la gestión, liquidación y recaudación, por un parte, y, por otra, los Tribunales Económico-Administrativos, que resuelven las reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios sin recibir instrucción alguna de la Administración tributaria*”. Sin embargo, la vigente Ley General Tributaria, a través del citado recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina, a resolver por la Sala Especial para la Unificación de Doctrina y con los efectos vinculantes que hemos señalado, permite dudar de la pretendida independencia funcional de estos órganos, al recibir instrucciones, al menos indirectamente, del Director General de Tributos, único autorizado para plantear el recurso y, además, componente de este nuevo órgano económico-administrativo.

Y, en cualquier caso, añadimos nosotros, la consideración de los órganos económico-administrativos como órganos jurisdiccionales por parte del TJUE lo es a los efectos de permitir que formulen cuestiones prejudiciales, para lo cual puede ser razonable una interpretación flexible y amplia de dicho concepto de “órgano jurisdiccional”; no obstante, de dicha facultad, admitida de forma generosa por parte del Tribunal de Luxemburgo, no puede derivarse su consideración de órgano jurisdiccional a los efectos del artículo 2-P7, especialmente si tomamos en consideración que los requisitos exigidos por el TJUE y por el TEDH para decidir sobre la existencia de dicha condición y, más concretamente, sobre su independencia son, o bien distintos, o bien interpretados de diferente manera. De ahí que concluyamos que, a los efectos que estamos analizando, los órganos económico-administrativos no tienen la consideración de órgano jurisdiccional.

²²⁸ CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. *El planteamiento de cuestiones prejudiciales al TJCE por los Tribunales Económico-Administrativos. Necesidad de un nuevo examen*. Civitas. *Revista española de derecho financiero*. 2006. Núm. 132. Pag. 805-824.

²²⁹ Asuntos acumulados C-110/98 y C-147/98, resueltos por sentencia de 21 de marzo de 2000.

7.5 La negación de la doble instancia en vía contencioso-administrativa según el Tribunal Constitucional.

El 6 de junio de 1995, el TC emitió su sentencia nº 89/1995. En la misma se debía resolver, entre otras cuestiones, sobre la adecuación a la Constitución de una sanción administrativa impugnada en vía contencioso-administrativa que fue confirmada por el Tribunal Superior de Justicia que conoció del asunto y que, posteriormente, al formalizarse el recurso de casación ante el Tribunal Supremo, devino firme al inadmitirse éste por no superarse la cuantía exigida en dicho momento por la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa para tener acceso a dicha vía de recurso. El recurrente en amparo basaba su pretensión en lo dispuesto en el artículo 14.5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos²³⁰.

Nótese que, en el momento de dictarse la sentencia que comentamos, el protocolo nº 7 ya había entrado en vigor²³¹, y España lo había firmado, pero aún no estaba en vigor en nuestro país²³². No obstante, el TC alude al mismo a fin de justificar, a favor del condenado por delito, la existencia de un derecho fundamental a la revisión de la condena por parte de un Tribunal superior²³³.

Sin embargo, su conclusión final es que no cabe predicar la existencia de un derecho al doble grado en vía contencioso-administrativa. Llega a dicha conclusión por cuanto que, según afirma, en dicho procedimiento contencioso-administrativo no se está ejerciendo el *ius puniendi* del Estado, sino la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción. El hecho de que un órgano jurisdiccional, en un

²³⁰ Toda persona declarada culpable de un delito tendrá derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un tribunal superior, conforme a lo prescrito por la ley.

²³¹ Hecho que tuvo lugar el 1 de noviembre de 1988.

²³² Lo cual tuvo lugar el 1 de diciembre de 2009.

²³³ “... el derecho a los recursos se encuentra implícito en el derecho a la tutela (SSTC 19/1983, 57/1984, 60/1985, 36/1986, 3/1987, 185/1988, 23/1992, 294/1993, 199/1994 y 255/1994) y que, aun cuando constituya un derecho de configuración legal (de tal suerte que corresponde al legislador ordinario establecer el sistema de recursos que estime adecuado, sin que pueda predicarse la vigencia, en cualquier caso, de un derecho a la doble instancia o de acceso a un medio de impugnación de una naturaleza determinada) dicha regla general conoce, por imperativo de lo dispuesto en los arts. 2 del Protocolo Séptimo al C.E.D.H. y 14.5 del P.I.D.C.P. en relación con el art. 10.2 de la C.E., una excepción singular en el proceso penal en el que hay que reconocer la existencia del derecho fundamental que al condenado por delito asiste a obtener la revisión de su condena por un Tribunal Superior (SSTC 17/1985, 60/1985 y 110/1985, entre otras).”

procedimiento contencioso-administrativo, confirme el acto de imposición de sanción impuesta al recurrente, no significa que ese órgano esté condenando, condena que habrá sido impuesta con carácter previo por la propia Administración.

Los razonamientos efectuados por el TC nos sugieren formular los siguientes comentarios:

En primer lugar, si bien la sentencia es de fecha posterior a la entrada en vigor, para determinados países, del protocolo número 7 al CEDH, en España dicho texto había sido firmado pero no ratificado, lo cual implicaba que no se encontrase en vigor en nuestro país. Ello no fue óbice, sin embargo, para que se acudiese al mismo a los efectos de realizar las referencias oportunas a la justificación del derecho fundamental a la revisión de las condenas penales. Se pueden echar en falta, sin embargo, citas de pronunciamientos del TEDH, ausencia lógica por otro lado habida cuenta que los primeros pronunciamientos sobre el artículo 2-P7 datan del año 2001. En definitiva, no parece que la norma que ahora analizamos tuviese un efecto decisivo en el fallo del TC.

En segundo lugar, nos llama la atención la justificación ofrecida en la sentencia para negar el derecho a la doble instancia en materia contencioso-administrativa cuando se impugnan actos de contenido sancionador: a nuestro juicio, la circunstancia de que en el procedimiento administrativo sancionador sea la Administración la que ejerce el *ius puniendi* en lugar de un órgano jurisdiccional no puede servir, en absoluto, de argumento para rechazar la aplicación del artículo 2-P7: si en un procedimiento penal la sanción es impuesta por un órgano jurisdiccional imparcial e independiente y, aun así, se contempla el derecho a que la condena sea revisada por un órgano superior, en aquellos casos en que la sanción es impuesta por un órgano no jurisdiccional de la Administración, carente de imparcialidad e independencia, las garantías a favor de la persona sancionada no deben ser menores. Por ello, y como con más detalle razonaremos a continuación, entendemos que la eventual confirmación en vía judicial de dicha sanción debe ser susceptible de revisión por parte de un tribunal superior, de tal modo que cualquier sanción de naturaleza penal (en los términos en los que dicho concepto ha sido delimitado por el TEDH) pase el filtro de, al menos, dos tribunales independientes e imparciales.

7.6 Conclusión: la necesidad de ampliar el recurso de casación en materia contencioso-administrativa.

De lo razonado en las líneas anteriores, obtenemos los siguientes argumentos a favor de considerar aplicable a las sanciones tributarias las garantías contenidas en el artículo 2-P7:

- Por un lado, de las reservas efectuadas por diferentes países al protocolo nº 7, puede inferirse que el alcance de dicha norma no se limita a infracciones de carácter penal en sentido estricto. De haber sido ese su objeto, carecería de sentido que países como Francia, Alemania, Italia y Holanda, entre otros, declarasen en el momento de la firma del protocolo que limitaban el mismo a las infracciones de las que conozcan los juzgados y tribunales del orden penal, prescindiendo pues del concepto autónomo acuñado por el Tribunal sobre el alcance de lo que debe entenderse por “infracción penal”. Dicho concepto autónomo permite incluir determinadas actuaciones reguladas por la normativa tributaria pero que, en atención a su naturaleza o a los objetivos de la sanción anudada a dicha actuación, cabe calificar como “penal” a los efectos del artículo 6 CEDH y, por ello, también del artículo 2-P7²³⁴.
- El precepto que comentamos ofrece a quien haya sido objeto de condena por una infracción penal el derecho a que dicha condena sea revisada por un tribunal superior. Es decir, se garantiza el derecho a que dos tribunales que gocen de las características de imparcialidad e independencia analicen si una actuación concreta es merecedora de sanción. En el actual sistema de recursos en materia contencioso-administrativa, y ciñéndonos al ámbito tributario, dicho derecho solo existe en determinados supuestos: actos de la Administración local que sean susceptibles de recurso de apelación por superar la cuantía de 30.000 euros; así como actos de las Administraciones autonómicas y estatal que superen los 600.000 euros, cifra a partir de la cual se tiene acceso al recurso de casación ante el Tribunal Supremo. No queda garantizado este derecho por la obligatoriedad de someter la cuestión, con

²³⁴ Caso *Ashughyan contra Armenia*.

carácter previo, a los Tribunales económico-administrativos, por cuanto que su configuración legal puede poner en duda su carácter de órgano independiente.

- Los supuestos en los que puede interponerse recurso de casación en materia penal vienen recogidos en los artículos 849 y 850 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, no existiendo límite alguno en función de la cuantía del procedimiento; por su parte, la Ley de Enjuiciamiento Civil contempla, en su artículo 477, los casos en los que es posible formular recurso de casación dentro de la jurisdicción civil: asuntos para la tutela judicial civil de los derechos fundamentales, excepto los que reconoce el artículo 24 de la Constitución; cuando la cuantía del proceso exceda de 600.000 euros; cuando la resolución del recurso presente interés casacional.
- No existe una justificación razonable a la postura contraria: las penas que sí gozan de este derecho, según el TC, serían aquellas que se han impuesto por un órgano independiente e imparcial y, pese a ello, pueden ser objeto de revisión por otro tribunal que reúna las mismas características; las impuestas por la Administración, que es juez y parte, careciendo por ello de imparcialidad, deberían de recibir, al menos, las mismas garantías que las primeras.

El artículo 2-P7 garantiza el derecho a la revisión de las condenas impuestas por la comisión de una infracción penal por parte de un tribunal superior. No obstante, deja al criterio de cada Estado los términos en los que dicha revisión se llevará a cabo, incluyendo los motivos por los que podrá ejercerse. En concreto, el ejercicio de este derecho puede materializarse en la interposición de un recurso de apelación, en cuya virtud el órgano jurisdiccional superior pueda revisar tanto los hechos como el derecho aplicado; o en la interposición de un recurso de casación, donde queda vedada la revisión de los hechos declarados probados en la instancia previa y la función del tribunal superior se limita a revisar el derecho aplicado.

En función del órgano del que provenga la sanción, y conforme a la legislación hasta ahora vigente, nos podemos encontrar con diferentes supuestos en los que la normativa española puede entrar en conflicto con el artículo 2-P7:

En primer lugar, las sanciones impuestas por parte de las Administraciones Locales cuyo importe no exceda de los 30.000 euros. La impugnación de tales actos corresponde, en única instancia, a los juzgados de lo contencioso-administrativo. Frente a la sentencia que se dicte no cabe ni recurso de apelación ni de casación. Si bien nos encontramos ante supuestos en los que pudiera ser de aplicación la excepción que el párrafo segundo del artículo 2-P7 prevé para, entre otros, las infracciones penales de menor gravedad, opinamos no obstante que no siempre podrá concederse dicha calificación. Al efecto, una referencia podemos tomarla de lo dispuesto en el artículo 11.4 del Reglamento del IRPF, según el cual el salario medio anual del conjunto de contribuyentes por dicho tributo se fija en 22.100 euros. Una sanción que, no solo supere, sino que incluso represente un determinado porcentaje de dicho salario medio, no debería ser calificada como de menor gravedad a los efectos de no aplicar el derecho que comentamos²³⁵.

En segundo lugar, las sanciones impuestas por la Administración autonómica o estatal. Las mismas pueden impugnarse ante el Tribunal Superior de Justicia o ante la Audiencia Nacional, en única instancia y con posibilidad de recurrir en casación ante el Tribunal Supremo en dos supuestos:

- Asuntos de cuantía superior a 600.000 euros.
- Asuntos de cuantía superior a 30.000 euros, únicamente a los efectos de interponer recurso de casación para la unificación de doctrina.

En este punto, hay que recordar que es cada Estado el que decide el alcance del recurso que se contempla para garantizar el derecho fundamental a la revisión de la condena. Por ello, no existe *a priori* ningún obstáculo por el hecho de que se prescinda del recurso de apelación y se opte exclusivamente por el recurso de casación. Igualmente, los motivos por los que puede ejercerse este derecho deben ser regulados por ley. Ahora bien, dicha ley no puede, ni establecer requisitos que, de hecho, impidan el ejercicio del derecho a recurrir, ni establecer condiciones que representen un trato

²³⁵ Si bien el importe del salario medio anual del conjunto de contribuyentes se emplea a los efectos de limitar la reducción sobre los rendimientos del trabajo prevista actualmente en el artículo 18 LIRPF, nada impide que dicha cifra sirva para ser empleada para otros fines. En cualquier caso, también sirven como referencia a estos efectos otros conceptos como el salario mínimo interprofesional o el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM).

discriminatorio. Y la actual regulación del recurso de casación contencioso-administrativo puede colisionar con la efectividad del derecho a la revisión por parte del órgano jurisdiccional superior. En efecto, cualquier sanción de importe inferior a 30.000 euros tiene vedado por completo el acceso a la casación (pese a que dicho importe no necesariamente ha de ser considerado como reflejo de un asunto de poca gravedad); y hasta 600.000 euros, la única opción es el recurso de casación para la unificación de doctrina, cuya efectividad no depende del cumplimiento de determinados requisitos por parte del recurrente, sino de que un caso idéntico al suyo haya sido resuelto previamente en sentido contrario. Pero si esa sanción se impone como consecuencia de la comisión de un delito o una falta podrá tener, sin necesidad de alcanzar esas cantidades, acceso a la apelación o a la casación. Pues bien, si desde el punto de vista del Convenio se engloban en el mismo concepto tanto las infracciones tipificadas en el Código Penal como las reguladas en la normativa tributaria, se debería de contemplar un régimen de recursos similar en ambos casos o, por lo menos, no tan riguroso en el segundo de ellos. Carece de sentido, en nuestra opinión, que una pena impuesta por la comisión de una falta sea susceptible de recurso de apelación, mientras que la imposición de una sanción tributaria por importe de 500.000 euros no pueda acceder a un órgano jurisdiccional superior a aquel que ha confirmado dicha sanción en primera y única instancia.

Los posibles conflictos con el artículo 2-P7 pueden venir paliados, al menos en parte, cuando entre en vigor la reforma operada en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, mediante la Ley 7/2015, de 21 de julio²³⁶. Dicha reforma modifica la regulación del recurso de casación, ampliándolo, a fin de intensificar las garantías en la protección de los derechos de los ciudadanos, optando por reforzar el recurso de casación como instrumento por excelencia para asegurar la uniformidad en la aplicación judicial del derecho.

Conforme a la nueva regulación, cabrá recurso de casación²³⁷ contra las sentencias de los juzgados de lo contencioso-administrativo dictadas en única

²³⁶ Entrada en vigor prevista para el día 22 de julio de 2016.

²³⁷ El cual admitirá una única modalidad, ya que desaparece el recurso de casación para la unificación de doctrina y el recurso de casación en interés de la ley.

instancia²³⁸, así como contra las sentencias de la Audiencia Nacional o de los Tribunales Superiores de Justicia, en única o segunda instancia, siempre que el recurso, con independencia de su cuantía, y a juicio del Tribunal Supremo, presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

Se podrá apreciar que existe interés casacional objetivo cuando la resolución impugnada:

a) Fije, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal o de la Unión Europea en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido.

b) Siente una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales.

c) Afecte a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso.

d) Resuelva un debate que haya versado sobre la validez constitucional de una norma con rango de ley, sin que la improcedencia de plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad aparezca suficientemente esclarecida.

e) Interprete y aplique aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional.

f) Interprete y aplique el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial.

g) Resuelva un proceso en que se impugnó, directa o indirectamente, una disposición de carácter general.

h) Resuelva un proceso en que lo impugnado fue un convenio celebrado entre Administraciones públicas.

i) Haya sido dictada en el procedimiento especial de protección de derechos fundamentales.

Además, se presumirá la existencia de interés casacional objetivo:

²³⁸ Si bien solamente serán susceptibles de recurso las sentencias que contengan doctrina que se repute gravemente dañosa para los intereses generales y sean susceptibles de extensión de efectos.

a) Cuando en la resolución impugnada se hayan aplicado normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia.

b) Cuando dicha resolución se aparte deliberadamente de la jurisprudencia existente al considerarla errónea.

c) Cuando la sentencia recurrida declare nula una disposición de carácter general, salvo que esta, con toda evidencia, carezca de trascendencia suficiente.

d) Cuando resuelva recursos contra actos o disposiciones de los organismos reguladores o de supervisión o agencias estatales cuyo enjuiciamiento corresponde a la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional.

e) Cuando resuelva recursos contra actos o disposiciones de los Gobiernos o Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas.

De la nueva regulación destaca, principalmente, la eliminación del umbral necesario para acceder a la casación (600.000 euros, conforme a la normativa aún en vigor); sin embargo, ninguno de los supuestos contemplados en la nueva norma permiten garantizar el acceso a una instancia superior en el caso de impugnación de sanciones tributarias (o administrativas en general), por lo que habrá que estar a la aplicación práctica del nuevo recurso de casación a fin de comprobar si el mismo es interpretado en los términos que proponemos, esto es, de conformidad con el artículo 2 del protocolo adicional séptimo al CEDH.

CONCLUSIONES

Comenzábamos el presente trabajo planteándonos, como principal objetivo, analizar la normativa sobre derechos humanos y, especialmente, el CEDH, para poder dar respuestas a determinadas cuestiones que podíamos resumir en una sola ¿los derechos y libertades fundamentales inciden en las obligaciones y derechos de los obligados tributarios? Para ello, hemos efectuado una exhaustiva tarea de búsqueda de jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo en asuntos donde tales sujetos, en sus relaciones con la Administración tributaria, consideraban vulnerados sus derechos o libertades. Simultáneamente hemos puesto en contraste los pronunciamientos localizados con otros dictados, en asuntos similares, por otras instancias (señaladamente, TJUE y TC).

Tras dicha tarea, hemos aplicado los criterios del TEDH a determinados aspectos de nuestro ordenamiento tributario que, a nuestro juicio, pueden constituir injerencias a los derechos fundamentales de los contribuyentes. Como adelantábamos en su momento, los asuntos seleccionados, lejos de constituir una lista exhaustiva, no son más que un botón de muestra de cómo nuestro ordenamiento jurídico-tributario puede contravenir la normativa protectora de los derechos y libertades fundamentales, tal y como éstos son interpretados por el TEDH.

A continuación expondremos las conclusiones que alcanzamos como resultado de nuestra investigación.

1. El Convenio Europeo de Derechos Humanos incide en el ordenamiento tributario.

Si bien es cierto que el CEDH no contiene ninguna norma que pueda considerarse dirigida de forma específica a los contribuyentes en sus relaciones con la Administración tributaria, afirmación que cabe hacer extensiva a prácticamente todos los derechos y libertades incluidos en los protocolos adicionales (con la única excepción del derecho de propiedad del artículo 1-P1), no es menos cierto que prácticamente todos ellos son susceptibles de proteger diferentes situaciones en las que se encuentra el obligado tributario.

Del examen de la jurisprudencia del TEDH puede constatarse que, en un primer momento, la mayor parte de las demandas que se planteaban en materia tributaria eran inadmitidas a trámite. No obstante, con el paso del tiempo se percibe una evolución más favorable al contribuyente, no solo en el sentido de obtener un pronunciamiento sobre el fondo del asunto, sino especialmente en el sentido de conseguir pronunciamientos favorables en los que se declaraba la violación de algún derecho o libertad fundamental por parte de la Administración tributaria. Ello es consecuencia de la aplicación que del Convenio efectúa el Tribunal de Estrasburgo, el cual considera a aquél como un documento vivo, que evoluciona con el paso del tiempo, y en cuyo articulado es preciso dar cabida a las nuevas realidades (sociales, morales...) que se van produciendo.

2. No obstante, la importancia para el Derecho Tributario es muy distinta entre el amplio catálogo de derechos y libertades fundamentales del CEDH y sus protocolos.

Podemos clasificar los diferentes derechos y libertades recogidos en el CEDH en tres grupos, en función de su incidencia en nuestra disciplina:

- a. Por un lado, nos encontramos con los derechos “absolutos”, esto es, aquellos que no admiten limitación de ningún tipo. Dentro de este grupo podemos incluir el derecho a la vida (artículo 2), la prohibición de la tortura (artículo 3) y la prohibición de la esclavitud y del trabajo forzado (artículo 4), así como el principio de legalidad penal (artículo 7).
- b. En segundo lugar, dentro de los derechos limitados, nos encontramos con tres de ellos que, de forma destacada, son esgrimidos en la mayor parte de las demandas planteadas ante el TEDH por parte de los obligados tributarios. Tales artículos son el 6 (derecho a un juicio equitativo), 14 (prohibición de no discriminación) y 1 del Protocolo adicional (respeto a la propiedad).
- c. Finalmente, un tercer grupo estaría constituido por los restantes artículos del Convenio y de sus protocolos. Gran parte de tales artículos han servido de base a numerosas demandas formuladas ante el TEDH en materia tributaria,

obteniéndose resultados dispares pero, en todo caso, existiendo importantes pronunciamientos que permiten afirmar que este tercer grupo tiene mucho que decir en las relaciones entre Administración y contribuyente.

2.1 Sobre los derechos “absolutos”.

No consideramos posible que los derechos reconocidos en los artículos 2, 3 y 4 CEDH puedan verse vulnerados como consecuencia de una determinada norma tributaria o práctica de la Administración²³⁹. No obstante, respecto al principio de legalidad penal recogido en el artículo 7 CEDH, sí hemos detectado posibles puntos de fricción que pueden afectar a los derechos del individuo. Podemos resumir nuestra postura al respecto de la siguiente manera:

- Respecto al requisito de la previsibilidad de la norma, y siguiendo en este punto la jurisprudencia del TEDH, es preciso ser flexibles en la interpretación del Derecho para poder adaptar las respuestas que el ordenamiento jurídico ofrece a las nuevas formas de evasión fiscal pero, añadimos nosotros, sin hacer peligrar el principio de seguridad jurídica. Ante lo generoso de la interpretación de este precepto efectuada por el Tribunal, que se limita a exigir que los nuevos pronunciamientos jurisprudenciales que representen una evolución de la norma penal sean respetuosos con la esencia de la infracción y que sean previsibles, consideramos que debe primar la certeza del derecho, y en definitiva, la no imposición de sanciones en los casos en que la interpretación efectuada por un Tribunal no justifique el requisito de la previsibilidad.
- Respecto a la retroactividad de la norma penal más favorable, y en contra de lo sostenido por el Tribunal, entendemos que la falta de mención expresa de dicho efecto en el artículo 7 CEDH no es óbice para que se

²³⁹ Aunque, como tuvimos ocasión de ver, en su día de planteó una demanda alegando vulneración de la prohibición de trabajos forzados como consecuencia de las obligaciones informativas a las que se veía sometida una empresa. Dicha pretensión, correctamente inadmitida a trámite a nuestro juicio, no creemos que corriese mejor suerte a día de hoy, en un momento en el que las obligaciones de suministro de información exigidas a las empresas han alcanzado unos niveles elevadísimos.

entienda implícitamente contenido en dicho precepto, tal y como de hecho se reconoce en las tradiciones constitucionales de los Estados que integran el Consejo de Europa. Es más, la Carta de los derechos fundamentales de la UE, en su artículo 49, se sitúa en la línea del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, permitiendo la aplicación de la pena más leve establecida con posterioridad a la comisión de la infracción; la interpretación que al respecto ha efectuado el Tribunal no tiene parangón en ningún otro texto, ni internacional ni nacional, debiendo ser objeto de revisión.

2.2 Sobre el artículo 6 CEDH.

El artículo 6 CEDH tiene una doble vertiente: la civil y la penal. Respecto de la primera, hasta ahora la postura del Tribunal ha sido muy restrictiva en lo que al Derecho Tributario se refiere, negando la aplicación de este precepto con carácter general a los procedimientos entre contribuyente y Administración (salvo los de carácter sancionador). Apuntamos los siguientes motivos que pudieran servir para replantear la postura del TEDH:

- En primer lugar, la ausencia de justificación razonable para ello, por cuanto que el término “civil” que figura en la redacción actual fue añadido el día antes de la firma del Convenio y por motivos de forma y traducción, no por una intención de excluir de su ámbito de aplicación los procedimientos administrativos en general.
- En segundo lugar, a fin de equipar la protección conferida por el Convenio a la ofrecida por otros textos legales de ámbito regional: por un lado, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que en su artículo 8 reconoce el derecho a un proceso justo incluso en materia fiscal; por otro lado, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea que, sin citar expresamente los asuntos tributarios, sí afirma tener un alcance más amplio que el ofrecido por el CEDH.

- Finalmente, se hace preciso afirmar que, en todo caso, los derechos y obligaciones contenidos en las normas tributarias no limitan sus efectos exclusivamente en la esfera del Derecho Público. Antes al contrario, pueden incidir en otros aspectos que sí merezcan la calificación de “civil”, en el estricto sentido que del mismo ha ofrecido el Tribunal. Por ello, la delimitación del ámbito de aplicación del artículo 6 CEDH deberá seguir haciéndose caso por caso, al menos mientras no se amplíe de forma general dicho ámbito a todos los asuntos que no tengan naturaleza penal.

En cuanto a la segunda vertiente del artículo 6 CEDH (la penal), destaca en primer lugar la acuñación de un concepto autónomo por parte del Tribunal para delimitar el alcance del término “penal”. A juicio de dicho órgano, tendrán cabida en él no sólo las infracciones reguladas por el Derecho Penal, sino también determinadas infracciones de carácter administrativo que, por sus características, resultan acreedoras de las garantías proporcionadas por el Convenio. A estos efectos, tres son los criterios a tener en cuenta:

- La clasificación en el Derecho interno de cada país.
- La naturaleza de la infracción.
- El objetivo y la severidad de la pena.

Tomando como base tales criterios, sí se ha afirmado con carácter general la aplicación de las garantías del artículo 6 CEDH a las sanciones tributarias e, incluso, en determinados casos, a los recargos. No obstante, y aunque no hemos localizado pronunciamientos que permitan establecer un límite preciso al respecto, las sanciones tributarias de menor entidad quedarán, por lo general, fuera del ámbito de aplicación de este precepto.

Admitida la aplicación de esta norma a las sanciones de naturaleza tributaria, sus efectos en las mismas tienen las siguientes consecuencias:

- A fin de determinar si se ha producido una dilación indebida en el procedimiento, se toma en consideración tanto el periodo de investigación previo en los casos de delitos fiscales, aunque finalmente

se sobresea la causa por considerar que no ha existido delito y se continúe con el procedimiento por la vía administrativa (asunto *K.H. contra Alemania*) como la duración de los procedimientos de revisión previos a la vía contencioso-administrativa (asunto *Janosevic contra Suecia*). En el caso del ordenamiento español, pese a la duración de los procedimientos ordinarios de revisión en primera instancia, consideramos que la posibilidad de reducir los mismos a uno solo (al ser optativo el recurso de reposición y, además, poder acudir directamente al Tribunal Económico-administrativo Central en los asuntos cuya cuantía permita recurrir en alzada ante dicho órgano, prescindiendo pues de la primera instancia ante el Tribunal Regional correspondiente) y de considerar éste desestimado por silencio administrativo transcurrido un determinado periodo de tiempo son argumentos suficientes para considerar que no se lesiona este derecho. No podemos afirmar lo mismo respecto de los casos de remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal que no finalicen en la apertura de juicio oral: el obligado tributario objeto de investigación no puede influir en la agilidad con la que se resuelva la instrucción, pudiendo ver retrasado su derecho de acceder a los Tribunales si dicha instrucción se demora, de forma injustificada, durante un dilatado periodo de tiempo. Como es lógico, las mismas consideraciones son extensibles a la vía contencioso-administrativa, donde el procedimiento puede demorarse durante años sin que el obligado tributario que sea parte en dichos procedimientos pueda influir en su pronta resolución o, en su caso, acudir a la siguiente instancia ante la falta de resolución por parte de la precedente.

- Respecto al derecho a un tribunal independiente e imparcial, debemos cuestionarnos si los órganos económico-administrativos poseen tal carácter. En este sentido, hemos comprobado cómo tal exigencia presenta un diferente rasero en función de que sea examinada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea o por el TEDH (en el caso del primero, a fin de admitir la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales). Según hemos razonado, varios motivos sirven para negar tal pretendida independencia a los órganos económico-administrativos:

- a) La forma en la que son nombrados y pueden ser cesados sus miembros, mediante simple decisión del ejecutivo.
 - b) La existencia de un recurso (unificación de doctrina) cuya resolución, vinculante para los restantes órganos económico-administrativos, es emitida por una sala especial del TEAC, en cuya composición encontramos a la persona facultada para plantear dicho recurso, teniendo por ello la doble condición de juez y parte que, a todas luces, es contraria a la independencia de cualquier órgano jurisdiccional.
- Finalmente, respecto al derecho a no declarar contra uno mismo, la situación puede resumirse, conforme a las sentencias del TEDH, de la siguiente manera:
- a) El obligado tributario que sea requerido, bajo apercibimiento de sanción, para aportar determinada documentación puede negarse a aportarla, y ello con independencia del tipo de procedimiento en el que se le exija (sancionador o inspector).
 - b) No obstante, está obligado a soportar la actividad probatoria efectuada por la Administración (requerimientos a terceros, entrada en domicilio o locales...)

Una aplicación extrema de este derecho, en los términos en que ha sido interpretado por el TEDH, podría vaciar de contenido la obligación de contribuir, en aquellos casos en que sea precisamente el obligado tributario el que esté en posesión de los documentos o medios de prueba que revelen los elementos básicos de la obligación tributaria que se le pretende exigir. Por ello, consideramos que en los procedimientos de comprobación o investigación, momento en el que aún no se ha iniciado el procedimiento sancionador, el deber de colaborar con la Administración exige que se atiendan sus requerimientos. No obstante, tales medios de prueba, aportados de forma coactiva por el obligado tributario, no podrán ser, en ningún caso, reutilizados posteriormente en

el procedimiento sancionador que se inicie como consecuencia de la regularización efectuada por la Administración.

2.3 Sobre el artículo 14 CEDH.

El principio de igualdad, o su *alter ego*, la prohibición de discriminación, tuvo inicialmente una protección limitada en el Convenio: únicamente cabía esgrimir este artículo en los casos en que, previamente, se fuese titular de algún otro derecho reconocido en el Convenio o en sus protocolos (eso sí, aunque tal otro derecho no hubiese sido vulnerado). En consecuencia, no era posible acudir al TEDH alegando un trato discriminatorio si dicha alegación no especificaba que tal supuesto trato discriminatorio afectaba a alguno de los restantes derechos y libertades fundamentales.

Esta situación cambió con la entrada en vigor del Protocolo nº 12, que ya sí introduce una prohibición de discriminación de alcance general y no vinculada a la existencia de otros derechos previstos en el resto de artículos del Convenio o de sus protocolos.

Esta norma impide que se confiera un trato distinto a situaciones similares, a menos que exista una justificación objetiva y razonable para ello. Cada Estado posee un margen de apreciación para decidir qué casos similares pueden ser tratados de forma diferente. De la jurisprudencia del Tribunal se desprende que, en materia económica, dicho margen de apreciación es más amplio.

La permisibilidad del Tribunal en esta materia variará mucho en función de cuál sea el criterio diferenciador que, según cada Estado, justifica el trato diferenciado: así, conferir un trato distinto a empresarios frente a particulares, o a miembros de una confesión religiosa mayoritaria frente a las restantes, no representará con carácter general una vulneración del Convenio; por el contrario, la discriminación que tenga su origen en cuestiones de género o estado civil difícilmente superará el control del TEDH.

2.4 Sobre el artículo 1-P1.

El derecho al respeto de la propiedad, no incluido inicialmente en el CEDH, se incorporó al elenco de derechos y libertades fundamentales en el primer protocolo

adicional al Convenio. De su redacción, así como de la interpretación que del mismo ha efectuado el TEDH, podemos concluir:

- Por un lado, que el concepto de “bien” objeto de protección por la norma tiene un carácter muy amplio. Acudiendo nuevamente a la idea de los “conceptos autónomos” como definiciones propias del Convenio e independientes o, al menos, no necesariamente coincidentes con los conceptos empleados por cada Estado, el TEDH da protección a determinados derechos de carácter económico, como pueden ser las devoluciones de impuestos. El único límite que se desprende de la jurisprudencia del Tribunal es que ha de tratarse de bienes actuales de la persona, no quedando cubiertos por este precepto los derechos a adquirir bienes en el futuro.
- Por otro lado, que el artículo 1-P1 contiene tres reglas distintas: en primer lugar, el principio de respeto de la propiedad; en segundo lugar, las condiciones exigibles para privar a una persona de sus propiedades; y, en tercer lugar, el poder que se confiere a los Estados de reglamentar el uso de los bienes de acuerdo con el interés general.
- El retraso en la devolución de impuestos supone una injerencia contraria al derecho contenido en el artículo 1-P1, no siendo suficiente compensación el abono de intereses de demora (afirmación que será más evidente en función del mayor retraso en la práctica de la devolución).
- En materia de embargo de bienes y derechos, el artículo 1-P1 no protege, ante la Administración tributaria, al titular de una garantía sobre dicho bien para el cobro de un crédito de naturaleza comercial. No obstante, dicha afirmación habrá de ser matizada en aquellos casos en los que exista un registro público donde figure inscrito el derecho de garantía (por ejemplo, garantía hipotecaria inscrita en el Registro de la Propiedad, o reserva de dominio inscrita en el Registro de Venta a Plazos de Bienes Muebles).

2.5 Sobre los restantes artículos del Convenio y sus Protocolos.

El resto de derechos y libertades garantizados por el Convenio también han sido esgrimidos ante el TEDH por parte de contribuyentes, si bien con dispar resultado. En un buen número de supuestos, las pretensiones planteadas no han superado el filtro de la admisibilidad, impidiendo con ello un pronunciamiento sobre el fondo. No obstante, existen importantes sentencias que afectan a nuestra materia y a cómo se han de desarrollar las relaciones entre Administración tributaria y contribuyentes.

Al igual que hemos tenido ocasión de comprobar con otros derechos y libertades, cualquier injerencia por parte de la Administración tributaria en los casos que a continuación exponremos se ve condicionada a una triple exigencia: en primer lugar, que la medida se encuentre prevista legalmente; en segundo lugar, que la medida adoptada sea necesaria para la consecución de determinados fines; finalmente, que la medida sea proporcionada.

Comenzando por el artículo 8, garante del derecho al respeto de la vida privada, familiar, así como del domicilio y la correspondencia de la persona, lo primero que debemos afirmar es que su ámbito de protección incluye aspectos de la vida económica y profesional de la persona y, como consecuencia de ello, los aspectos fiscales de su actividad. Al amparo de este precepto, el contribuyente está protegido frente a entradas en sus instalaciones por parte del personal de la Administración tributaria así como a la confiscación de los documentos que se encuentren en las mismas. No obstante, este artículo no impide que el contribuyente dé información sobre el destino dado a sus recursos económicos, cuando dicha información sea necesaria para liquidar los impuestos correspondientes. En la interpretación que han efectuado nuestros tribunales (señaladamente, TS y TC) sobre este precepto, merece la pena destacar dos aspectos:

- Por un lado, que la posibilidad de que el contribuyente preste su consentimiento a la entrada en su domicilio (evitando así acudir a la autorización judicial) exige que, previamente, se le informe de dicho extremo.

- Por otro lado, que las limitaciones al acceso derivadas de esta norma no se aplican respecto de aquellas instalaciones que, o bien se encuentran abiertas al público, o bien albergan actividades no vinculadas a la dirección de la empresa o que no sirven para la custodia de documentación.

Por cuanto hace al artículo 9, que protege la libertad de conciencia, pensamiento y religión, si bien su aplicación a nuestra disciplina se nos antoja limitada, en todo caso ha desplegado sus efectos en tres áreas diferencias:

Por un lado, definiendo los contornos y límites al impuesto eclesiástico, figura desconocida en nuestro país pero que sí es exigida en otros ordenamientos. De la jurisprudencia del TEDH se desprende que, si bien es posible eludir este gravamen manifestando no ser miembro de la Iglesia beneficiaria del mismo, resulta proporcionado exigir un importe mínimo al ciudadano, en compensación por determinadas funciones desarrolladas por determinadas confesiones.

Por otro lado, y también sobre la base del criterio de proporcionalidad, el TEDH declaró, en un caso que afectaba a nuestro país, que la diferencia de trato entre la Iglesia Católica y las restantes confesiones religiosas, concretadas (en el caso enjuiciado) en el hecho de financiarse, entre otras vías, a través de un porcentaje en la recaudación del IRPF, no era contrario al artículo 9 CEDH, habida cuenta que dicho beneficio se encontraba condicionado a la existencia de un convenio previo entre el Estado y la Santa Sede, el cual no existía con otras confesiones. Exigir dicho convenio previo entra dentro del margen de discrecionalidad que el Tribunal concede a todos los Estados en la interpretación y aplicación del artículo 9 CEDH.

Finalmente, respecto a la denominada “objeción de conciencia fiscal”, como vía para reducir el importe de la cuota en un determinado porcentaje equivalente con la proporción que, en los presupuestos de cada ejercicio, se destina a gastos militares, el TEDH ha evitado un pronunciamiento sobre el fondo, al inadmitir la demanda planteando dicha cuestión. La entonces existente Comisión emplazó al demandante a acudir a procedimientos democráticos para influir en el destino del dinero recaudado vía impuestos.

El artículo 10 CEDH, que protege la libertad de expresión, no resulta a priori básico para el ejercicio de los derechos del contribuyente. Sin embargo, con base en los pronunciamientos del Tribunal, procede diferenciar dos cuestiones: qué se dice y dónde se dice. Respecto al “qué se dice”, es decir, al contenido de las manifestaciones del contribuyente, el Tribunal reconoce que el límite de crítica al que se encuentran sujetos los funcionarios públicos es más amplio que el del resto de ciudadanos (y, por ello, ha entendido vulnerado el artículo 10 CEDH incluso en un caso en el que, básicamente, se estaba imputando un delito de prevaricación a un inspector de tributos); en cuanto al “dónde se dice”, es decir, el medio y el contexto en el que se ejerce el derecho a manifestar la opinión, es preciso diferenciar entre las manifestaciones vertidas en cualquiera de los procedimientos tributarios o jurisdiccionales, y las efectuadas en medios de comunicación accesibles al público. En el primer caso, será más difícil, con base en el artículo 10 CEDH, que se pueda limitar la libertad de expresión del contribuyente, entrando incluso en juego el derecho a un juicio justo del artículo 6 CEDH. Por el contrario, efectuar comentarios que atenten contra el honor de los miembros de la Administración tributaria en un medio de comunicación de masas sí puede recibir la oportuna sanción sin que ello implique una injerencia contra la libertad de expresión²⁴⁰.

El artículo 11 CEDH reconoce la libertad de reunión y asociación, la cual tiene dos vertientes: una positiva (derecho a reunirse o asociarse) y otra negativa (derecho a no formar parte de una asociación). A los efectos de nuestra materia, este derecho puede verse conculcado, especialmente en su vertiente negativa, mediante la imposición de

²⁴⁰ Un botón de muestra sobre este asunto viene dado por la querrela planteada por la Directora de Recaudación de la AEAT contra el Presidente de la Liga de Fútbol Profesional, por las manifestaciones efectuadas por este último en una entrevista concedida a un diario deportivo, en la que afirmó que “... *no pretende la reducción de la deuda de los clubes. Pretende la desaparición y liquidación de los clubes. Ha procedido a interpretaciones torticeras de las normas de recaudación, a tratar a los clubes en problemas con menosprecio, llegando a la humillación a sus dirigentes, a humillar a otras instituciones del Estado delante de los clubes, a unificar el control del fútbol en sus manos cuando no era necesario y la deuda se reducía*”. Según la querrela, se habría cometido un delito de injurias graves cometido con publicidad. El origen de la cuestión podemos situarlo en la negativa a aplazar la deuda de determinados clubes de fútbol en concepto de retenciones, negativa que no depende de la Directora de Recaudación sino, como es sabido, de la propia normativa tributaria, que impide aplazar tales deudas. Pese a tener razón en el ámbito tributario, consideramos que las manifestaciones vertidas por el Presidente de la LFP quedan protegidas por el artículo 10 CEDH y, por lo tanto, no son merecedoras de sanción penal alguna, todo ello conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo.

tributos destinados a financiar a determinadas asociaciones a las cuales no se quiere pertenecer. A fin de que tales tributos se consideren respetuosos con el derecho a la libertad de asociación, la principal condición que se va a exigir es que las funciones asignadas a la entidad beneficiaria del tributo sean concretas y no genéricas, debiendo servir al cumplimiento de algunas de las finalidades señaladas por el artículo 11 CEDH. Asimismo, estas entidades han de gestionar las cantidades recibidas de forma transparente y responsable, debiendo dar cuenta a los obligados al pago del tributo incluso si no tienen la condición de miembros de las mismas. En España, actualmente no detectamos ningún supuesto que pueda representar una vulneración de este derecho fundamental, tras las sentencias del TC sobre las Cámaras de Comercio (primero, declarando la inconstitucionalidad de la normativa aprobada en 1911; posteriormente, declarando la conformidad a nuestra Norma Fundamental de la Ley 3/1993, que sustituía a la anteriormente citada) y tras eliminarse, en el año 2010, el recurso cameral permanente y, un año después, la adscripción obligatoria a las Cámaras de Comercio.

Finalmente, el artículo 12 CEDH, que reconoce el derecho a contraer matrimonio, apenas ha generado pronunciamientos por parte del Tribunal de Estrasburgo. Sin embargo, ello puede ser consecuencia de una interpretación muy estricta de este precepto, que consideramos debiera modificarse, en línea con la mantenida por nuestro TC en su sentencia 45/1989, toda vez que la institución de la familia y el acto de contraer matrimonio se encuentran íntimamente vinculados. Ello puede suponer que determinadas medidas fiscales que representen un trato perjudicial para personas casadas pueda suponer, de forma indirecta, un obstáculo al derecho a contraer matrimonio.

3. **Adicionalmente, la protección de los derechos fundamentales en la Unión Europea ha ido evolucionando hasta llegar incluso a ampliar el ámbito de protección del Consejo de Europa.**

El examen de la evolución del Derecho de la Unión Europea permite constatar cómo, con el paso del tiempo, los iniciales objetivos económicos han ido cediendo paso y protagonismo a los derechos y libertades fundamentales. Esta evolución se ha visto

confirmada definitivamente con la proclamación, en 2007, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE.

Los aspectos fundamentales a tener en cuenta en materia de protección de derechos y libertades fundamentales por parte de la UE son los siguientes:

En primer lugar, la protección que confiere la Carta es, al menos, la misma que concede el CEDH, ya que los derechos *duplicados* tendrán el mismo sentido y alcance que les otorgue esta última norma. Ello no obstante, se permite obviamente conceder una protección mayor, extremo éste que se pone de manifiesto, por ejemplo, en el derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 6 CEDH y 47 de la Carta; en esta última, no se limita este derecho a los procedimientos de carácter civil o penal, por lo que un asunto en el que se ventilen cuestiones de Derecho Público en general, o de Derecho Tributario en particular, gozará de la protección conferida por el precepto citado).

En segundo lugar, no obstante, las garantías de la Carta entrarán en funcionamiento cuando se hayan violado los derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión. Ello significa que no existe un derecho abstracto a la tutela judicial efectiva en el seno de la Unión Europea sino que, igual que ocurre con el artículo 14 CEDH, la protección conferida por la Carta exige que, como requisito previo, se esté aplicando el Derecho de la UE en un determinado procedimiento.

Finalmente, ante un eventual incumplimiento de estos derechos y libertades fundamentales por parte de las instituciones del Estado, el acceso al Tribunal de Luxemburgo podrá plantearse a través de la correspondiente cuestión prejudicial, a criterio del órgano jurisdiccional nacional que conozca del asunto principal, y siempre que se le planteen dudas sobre la interpretación de los Tratados. No existe, pues, un recurso en manos del ciudadano para plantear su queja ante los órganos de la UE (teniendo, eso sí, como última instancia la posibilidad de plantear su reclamación ante el Tribunal de Estrasburgo).

4. Sin embargo, en la actualidad existen determinadas parcelas de nuestro ordenamiento que pueden representar injerencias prohibidas por el CEDH en los derechos y libertades fundamentales del contribuyente.

Como hemos tenido ocasión de exponer, existen diversos aspectos de nuestro ordenamiento jurídico que pueden colisionar con diferentes preceptos del CEDH.

A nivel legal, hemos advertido una posible vulneración del principio de legalidad penal, regulado en el artículo 7 CEDH, a la hora de diferenciar, en materia penal, entre delitos menos graves y delitos leves (anteriormente, faltas), especialmente en lo referido al delito de hurto. Dicha vulneración no vendría dada por el hecho de que la ley no regule la materia en concreto, sino por la falta de claridad de la misma, en la medida en que desconoce el funcionamiento del IVA y sus efectos en la determinación del valor de los bienes sustraídos. La prueba más clara de la falta de claridad en la norma es la disparidad de criterios entre las diferentes Audiencias Provinciales de nuestro país, existiendo dos posturas radicalmente opuestas: las que entienden que el IVA que debió repercutirse forma parte del valor de lo sustraído, y las que consideran que dicho impuesto, en la medida en que no se ha realizado el hecho imponible, no se ha devengado y, por lo tanto, tampoco se debe tener en cuenta a los efectos de entender superado el límite de 400 euros que distingue entre una figura y otra. Siendo esta segunda la postura que, a nuestro juicio, es más correcta, consideramos que debería de modificarse la norma penal a fin de aclarar que, en los supuestos de hurto, para saber si estamos ante un delito leve o no, la cuantía de 400 euros debe entenderse sin IVA.

De igual forma, hemos analizado un supuesto de convalidación legislativa efectuada por el Gobierno de la Comunidad Autónoma de Andalucía a través del Decreto-ley 2/2013, a través del cual se declaraban válidas las actuaciones efectuadas por la Agencia Tributaria Andaluza bajo la vigencia de sus primeros estatutos, posteriormente anulados por los Tribunales de Justicia. Mediante dicho Decreto-ley, se incide directamente en los procedimientos de revisión en curso, decantando la balanza a favor de la Administración a través de un mecanismo poco o nada respetuoso con el derecho a un juicio equitativo previsto en el artículo 6 CEDH. Lamentablemente, la ocasión para reparar tal situación ha sido *desaprovechada* por el TC, al inadmitir la

cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TSJ de Andalucía frente al Decreto-ley autonómico.

Finalmente, hemos analizado la regulación de las tasas judiciales, las cuales pueden representar una doble injerencia en los derechos y libertades regulados por el Convenio: por un lado, en cuanto que obstáculo al derecho de acceso a los Tribunales (y, principalmente, de acceso a los recursos), podrían suponer una vulneración del artículo 6 CEDH. Consideramos que las cuantías que se exigen para acceder a los órganos jurisdiccionales no representan realmente un impedimento insalvable para quien se plantee formular una demanda o recurso contencioso-administrativo; sin embargo, los importes que se exigen para recurrir en apelación y, especialmente, casación, impiden que muchas personas puedan hacer uso de su derecho a recurrir.

Por otro lado, la ampliación de los supuestos de exención de las tasas judiciales para dejar fuera de su ámbito de aplicación a las personas físicas, manteniendo a todas las personas jurídicas, puede representar una vulneración adicional del artículo 14 CEDH (prohibición de discriminación) de forma conjunta con el artículo 6 CEDH, toda vez que emplea un criterio diferenciador (ser persona física o jurídica) que el citado artículo 6 CEDH no utiliza (al garantizar el derecho a un juicio equitativo tanto a personas físicas como a personas jurídicas) y, por ello, obligando a entidades de pequeña dimensión, inactivas o incluso con resultados negativos, a hacer frente a este tributo, mientras que personas físicas en idéntica o incluso mejor situación económica quedan exentas.

En definitiva, entendemos que se hace necesario volver a la situación anterior a la Ley 10/2012, a fin de que sean las personas jurídicas que tengan la consideración de grandes empresas, las que asuman el coste de las tasas judiciales (o, en su caso, ampliando su ámbito subjetivo a las personas físicas con capacidad económica suficiente para ello). Además, un servicio esencial como es la justicia, no puede quedar condicionado al cobro por anticipado de la tasa. Existen mecanismos jurídicos que permiten facilitar el pago (por ejemplo, compensación, aplazamiento o fraccionamiento, cuenta corriente tributaria...). En caso de incumplimiento de la obligación de pago, la Administración gozará de sus facultades para acudir a la vía de apremio (pudiendo

arbitrarse otras medidas extra tributarias, como suspender la ejecución de sentencias favorables hasta que quede acreditado el pago de la tasa).

A nivel de práctica administrativa, nuestro trabajo se ha centrado en los retrasos en las devoluciones de impuestos y, especialmente, en la devolución del IVA. Si bien la situación actual dista de ser calificada, en términos generales, como alarmante, sí existen datos que permiten concluir que, en casos concretos, la Administración tributaria retiene, por la vía de hecho, las cantidades cuya devolución ha solicitado el contribuyente mediante la oportuna autoliquidación. El pleno respeto al derecho de propiedad contenido en el artículo 1-P1 exige que se modifique esa actuación y que, o bien se adopte una medida cautelar, susceptible de revisión por parte de un Tribunal, o bien se ofrezca al contribuyente la opción de aportar caución que sirve de garantía ante una hipotética liquidación que implique el reembolso de las cantidades recibidas.

Finalmente, a nivel de práctica jurisdiccional, dos son los aspectos que hemos analizado. El primero de ellos tiene su origen en la conocida como “doctrina del tiro único”, definitivamente rechazada por nuestro Tribunal Supremo, que permite a la Administración efectuar una nueva liquidación en sustitución de la inicialmente girada y anulada. Analizada esa postura exclusivamente desde el punto de vista del deber de contribuir, poco reproche cabe hacer, ya que un error por parte de la Administración no debe derivar en que un contribuyente eluda su obligación de abonar sus impuestos. No obstante, si analizamos esa postura desde una perspectiva más amplia y, en particular, desde el punto de vista del derecho a un procedimiento sin dilaciones (incluido dentro del concepto de juicio equitativo del artículo 6 CEDH), la negligencia de la Administración tiene como consecuencia que se someta al contribuyente a un largo camino revisor que, tanto si finaliza con liquidación como si no, está generando unos gastos y una incertidumbre que no deberían ser soportados en el caso de que la Administración hubiese funcionado correctamente. El pleno respeto a los intereses en conflicto debe conducir, a nuestro juicio, a que se permita subsanar los errores padecidos, tanto formales como materiales, girándose la correspondiente liquidación, si bien reconociéndose al contribuyente el derecho a ser indemnizado como consecuencia del tiempo y de los recursos económicos que haya debido emplear para defender su postura. En este sentido, la vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración puede servir para determinar la procedencia y el importe de dicha indemnización.

El segundo punto que incluimos en este grupo de prácticas jurisdiccionales contrarias al Convenio (que en puridad debiera ser incluido en el primero, es decir, en el grupo de normas legales) es el referente a las vías de recurso contra las sanciones tributarias y el derecho al doble grado de revisión en materia penal que reconoce el artículo 2-P7. En nuestro ordenamiento, la ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa contempla, en la mayoría de los supuestos, un único recurso ante órganos jurisdiccionales, con independencia de que el acto objeto de impugnación tenga carácter sancionador o no; previsión legal que ha recibido las bendiciones del TC, para quien, en esta materia, no rige el derecho al doble grado de revisión. En nuestra opinión, sin embargo, siendo equiparables (a efectos del Convenio) las sanciones contempladas en el Código Penal con las sanciones tributarias (o, al menor, con la mayor parte de ellas), no existen motivos suficientes para limitar el derecho a la segunda instancia en las segundas. Partiendo no obstante de la base de que el derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de acceso a los recursos, puede verse condicionada a exigencias más gravosas que el derecho de acceso a los tribunales, pero observando la regulación que de los recursos de casación y apelación se contiene en otros órdenes jurisdiccionales (especialmente, en el civil), creemos que la ampliación de las resoluciones susceptibles de apelación, así como la equiparación de la casación contencioso-administrativa con el correspondiente recurso en la jurisdicción civil, podrían atenuar el problema. La reciente reforma operada en la LJCA, centrada en reformar la casación en vía contencioso-administrativa, da pie a que sentencias que, hasta ahora, se pronunciaban en única instancia, puedan acceder a la casación; si bien se exige un requisito cualitativo, el interés casacional objetivo, dentro del cual no parece tener cabida, al menos de forma expresa, la impugnación de sanciones de carácter administrativo o tributario.

5. Temas pendientes.

En el momento de comenzar nuestro trabajo, nos abordaba la preocupación por no encontrar una relación suficiente entre el Derecho Tributario y los derechos y libertades fundamentales, más allá del derecho a no declarar contra uno mismo (extremo éste, con diferencia, que más atención ha recibido por parte de nuestra doctrina en cuanto a derechos humanos del contribuyente se refiere).

No obstante, finalizamos no sólo afirmando contundentemente la relación entre ambos sino, además, apuntando posibles cuestiones que no han sido objeto de estudio en nuestra investigación, pero que pueden representar nuevas tensiones entre los derechos del contribuyente y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Así, por ejemplo, el Protocolo adicional nº 1 al CEDH reconoce el derecho a la educación en su artículo 2. ¿Puede verse afectado dicho derecho fundamental en caso de que la normativa reguladora de las becas al estudio se base en unos criterios de capacidad económica erróneos?²⁴¹

De igual forma, en materia de libertad de circulación (protocolo adicional nº 4), es conocida la abundante jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE al respecto, desechando las normas tributarias nacionales que impliquen una restricción a dicha libertad. El reconocimiento de este derecho a nivel del CEDH puede permitir que consideremos ampliado el ámbito territorial del mismo, siempre que, desde el TEDH, se adopten los criterios del Tribunal de Luxemburgo.

En cualquier caso, no todo está dicho sobre el reconocimiento de los derechos y libertades fundamentales del contribuyente. Y, si bien la importancia cualitativa de tales derechos puede ser más limitada que las de los denominados “derechos absolutos” (derecho a la vida, prohibición de tortura y de trabajos forzados...), su importancia cuantitativa está fuera de toda duda ya que, como nos recuerda nuestra Constitución, “todos” deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

²⁴¹ Sobre este particular, puede consultarse CUBERO TRUYO, A. *La fiscalidad de los estudiantes*. Tirant lo Blanch, Valencia. 2006.

BIBLIOGRAFIA

- AFSCHRIFT, T / ROMBUTS, A. “Le contribuable et les droits de l'homme” en VV.AA., *La mise en oeuvre interne de la Convention Européenne des Droits de l'Homme. Journée d'études, jeudi 20 janvier 1994*. Ed. Du Jeune Barreau de Bruxelles. Bruselas, 1994.
- ALLEN, T. *Property and the Human Rights Act 1998*. Hart Publishing, Oxford. 2005.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *La supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso penal por delito fiscal*. Quincena Fiscal, nº 5, 2007.
- ÁLVAREZ ECHAGÜE, J.M. *El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del derecho sancionador tributario (la posibilidad de utilizar pruebas obtenidas en un proceso de verificación como fundamento de sanciones penales)*. Crónica Tributaria, nº 118/2006.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *Las intromisiones domiciliarias ilegítimas realizadas por la Inspección de los tributos: repercusiones derivadas de las mismas*. Temas Tributarios de Actualidad (AEDAF), nº 19/07. Mayo, 2007.
- BAKER, P. *Taxation and the European Convention on Human Rights*. British Tax Review, nº 4. 2000.

- *The "determination of a criminal charge" and tax matters.* European Taxation, vol. 47, n° 12. 2007.
- *Some Recent Cases from the European Court of Human Rights.* European Taxation, vol. 49, n° 6. 2009.
- *Some Recent Tax Decisions of the European Court of Human Rights.* European Taxation, vol. 50, n° 7. 2010.
- *Some Recent Tax Decisions of the European Court of Human Rights.* European Taxation, vol. 51, n° 12. 2011.
- BARONE, L. *L'apport de la Convention européenne des Droits de L'homme au droit fiscal française.* Université Paris XIII, 1999.
- BERGERES, M-C. *La procédure du référé fiscal à l'aune des droits fondamentaux.* Juris-Classeur Procédures, n° 5, 2003.
- BIGLINO CAMPOS, P. *Derechos fundamentales y competencias de la Unión: el argumento de Hamilton.* Revista de Derecho Comunitario Europeo, año 7, n° 14 Enero-Abril. 2003.
- BOIX PALOP, A. *Las leyes de convalidación en el ordenamiento constitucional.* Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 73. 2005.
 - *La primera sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos relativa a una convalidación legislativa española. Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 27 de abril de 2004 (asunto Gorraiz Lizarraga y otros contra España).* Revista General de Derecho Administrativo, n° 6. Septiembre, 2004.
- BOSCH CHOLBI, J.L. *la inspección de los tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos*

- profesionales: la inspección en una encrucijada*. Revista técnica tributaria, nº 95, 2011.
- BOTTOMLEY, S. / KINLEY, D. *Commercial Law and Human Rights*. Ashgate, Aldershot. 2002.
 - BUENO GALLARDO, E. / AGUALLO AVILÉS, A. *Algunas reflexiones sobre las tasas judiciales a la luz de la Constitución Española y el Convenio Europeo de Derechos Humanos*. Quincena Fiscal, nº 13-14, 2004.
 - CACHÓN VILLAR, P. *La doble instancia penal y el recurso de casación*. Revista Jurídica de Castilla y León. N.º 10. Septiembre 2006.
 - CADOSCH, ROGER M. *Switzerland: taxation of employment income - Compliance of Swiss Tax Law with the EC - Swiss Sectoral Agreement on Free movement of persons*. Intertax, vol. 32 Issue 12. 2004.
 - CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. *El Planteamiento de Cuestiones Prejudiciales al TJCE Por los Tribunales Económico-Administrativos. Necesidad de un Nuevo Examen*. Civitas. Revista española de derecho financiero. 2006. Núm. 132. Pag. 805-824
 - CAYÓN GALIARDO, A. “El contribuyente y el derecho a la tutela judicial efectiva”, en VV.AA. *Nuevos escenarios y nuevos colectivos de los derechos humanos. Conmemoración del cincuenta aniversario de la Declaración Universal de Derechos Humanos*. Diputación General de Aragón, Zaragoza. 1998.
 - CEBRIÁ GARCÍA, M. *La objeción fiscal*. Quincena Fiscal, nº 22/2011.
 - COBAN, A.R. *Protection of property rights within the European Convention on Human Rights*. Ashgate, Aldershot. 2004.

- COHEN-JONATHAN, G. *Les tribunaux administratifs et les traités relatifs aux droits de l'homme: quelques observations à propos du jugement du TA de Strasbourg du 8 décembre 1994*. Revue Universelle des droits de l'homme, v.7, n° 4-6. 1995.
- COMITÉ DE LAS REGIONES. *Dictamen de iniciativa del Comité de las Regiones sobre el tema «Derechos de los ciudadanos: promoción de los derechos fundamentales y de los derechos que emanan de la ciudadanía europea»* DOCE C 325/76. 2008.
- COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO. *Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre el tema «Instrumento europeo para la Democracia y los Derechos Humanos (IEDDH)»*. DOCE C 182/13. 2009.
- CONDE ORTIZ, CONCEPCIÓN. *La protección de datos personales: un derecho autónomo con base en los conceptos de intimidad y privacidad*. España, Dykinson, 2006.
- COUNCIL OF EUROPE. *The protection of the individuals against administrative decisions. Case-law of the bodies of the European Convention on Human Rights and Recommendations from the Committee of Ministers*. Estrasburgo, 1995.
- CUBERO TRUYO, A. *Valoración del recurso al Decreto-ley en época de crisis. Medidas introducidas en los diferentes tributos*.
 - *Una Teoría Constitucional Sobre el Error de Salto*. Civitas, Revista Española de Derecho Financiero. Núm. 147. 2010.
- CUBERO TRUYO, A. / SANZ GÓMEZ, R. “La asignación tributaria a la Iglesia Católica a través de la declaración del IRPF”, en BARRERO ORTEGA, A., TERROL BECERRA, M. (Coord.): *La Libertad Religiosa en el Estado Social*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

- CUBERO TRUYO, A. / VENTURA ESCACENA, J. *Vicios en la utilización del Decreto-ley en materia tributaria*. Civitas, Revista Española de Derecho Financiero. Nº 123. 2004.
- DEÁK, D. *Pioneering decision of the Constitutional Court of Hungary to invoke the protection of human dignity in tax matters*. Intertax, vol. 39, Issue 11. 2011.
- DELGADO PACHECO, A. *La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas*. Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, nº 6/07. 2007.
- DEMURO, G. *Las relaciones entre la Corte de Justicia de las Comunidades Europeas y la Corte Europea de Derechos Humanos*. Cuestiones Constitucionales, núm. 17, julio-diciembre. 2007.
- DÍAZ-ROMERAL GÓMEZ, A. *Las validaciones legislativas en Derecho francés. La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la materia*. Revista de Administración Pública, núm. 149, mayo-agosto. 1999.
- DÍEZ-PICAZO, L.M. *La relación entre la Unión Europea y el Convenio Europeo de Derechos Humanos*. UNED. Teoría y Realidad Constitucional, núm. 15. 2004.
- ENGLISCH, J. *Implicaciones de las libertades fundamentales del tratado constitutivo de la Comunidad Europea para la imposición de tributos directos en los estados miembros*. Nueva Fiscalidad, núm. 6. 2009.
- ERGEC, R. *Taxation and Property Rights under the European Convention on Human Rights*. Intertax, vol. 39, Issue 1. 2011.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. *Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario*. Revista Técnica Tributaria, nº 28, enero-marzo. 1995.

- FARTO PIAY, T. *El procedimiento liquidador y el procedimiento sancionador a la luz del derecho a no autoinculparse*. Revista Técnica Tributaria, nº 78. 2007.

- FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANÍ, C. *El Convenio Europeo de Derechos Humanos: demandas contra España (1979-1988)*. Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati. 1988.
 - *Derecho Internacional de los Derechos Humanos*. Dilex, Madrid. 2000.

- FERNÁNDEZ SOLA, N. *Unión Europea y derechos fundamentales en perspectiva constitucional*. España, Dykinson, 2003.

- FLAUSS, J.F. *Fisco e principio di non discriminazione*. Rivista Internazionale de diritti dell'uomo, v.7, nº 3. 1994.

- FRÉDÉRIQUE, J. *La Convention européenne des Droits de l'Homme et le contentieux fiscal : étude à l'exemple du droit français*. Revue trimestrielle des droits de l'homme, nº 68. 2006.

- FREIXES SANJUAN, T. *La integración de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en las sentencias del Tribunal Constitucional*. Barcelona, Universidad Autónoma de Barcelona, 1993.
 - *Derechos fundamentales en la Unión Europea. Evolución y prospectiva: la construcción de un espacio jurídico europeo de los derechos fundamentales*. Revista de Derecho Constitucional Europeo, nº 4, julio-diciembre 2005, p.43-86.

- FROMMEL, S. *The European Court of Human Rights and the Right of the accused to remain silent: can it be invoked by taxpayers?* British Tax Review, 1994.

- GARCÍA BERRO, F. “Derechos y garantías constitucionales en los procedimientos tributarios. Situación actual y perspectivas de evolución”, en VV.AA., *Derecho financiero constitucional: estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*. Civitas, Madrid. 2001.
 - *Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial*. Quincena Fiscal, nº 19. 2010.
 - “La reciente jurisprudencia de ámbito europeo acerca del derecho a no autoincriminarse y sus implicaciones en el procedimiento tributario interno”, en SÁNCHEZ PINO, A.J. / SANZ CLAVIJO, A. (Dir.) *Derecho de la Unión Europea y reformas del ordenamiento jurídico español*. Universidad de Huelva. 2011.
 - *El derecho de propiedad y el retraso injustificado de la devolución tributaria (STEDH de 9 de marzo de 2006)*. Noticias de la Unión Europea, nº 281. 2008.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. / HERRERA MOLINA, P.M. *STC 18/2005, de 1 de febrero: el derecho a no autoincriminarse de los administradores condenados por Delito fiscal*. Crónica Tributaria, nº 125. 2007.
 - *El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales*. Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, nº 2. 2005.
- GARCÍA CARACUEL, M. *La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario*. Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, nº 133. 2007.
- GARCÍA DORADO, F. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. España, Dykinson, 2002.

- GARCÍA NOVOA, C. *Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública*. Jurisprudencia Tributaria, nº 3. 2005.
- GARCÍA NOVOA, C. / LÓPEZ DÍAZ, A. *El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria*. Temas de Derecho Penal Tributario, Marcial Pons. 2000.
- GONZALO MÉNDEZ, A. *La protección de datos tributarios y su marco constitucional*. Tirant lo Blanch, Valencia. 2003.
- GONZALO RUIZ ZAPATERO, G. *Revisión de resoluciones judiciales firmes incompatibles con Sentencias del TEDH y del TJUE*. Quincena Fiscal, nº 6. 2010.
 - *Prohibición de doble sanción en el ámbito tributario ("Ruotsalainen v. Finlandia")*. Quincena Fiscal, nº 21. 2009.
 - *El TEDH y el "bis in idem" en el ámbito tributario ("Ruotsalainen v. Finlandia")*. Quincena Fiscal, nº 22. 2009.
- GOROSPE OVIEDO, J.I. *Las garantías del contribuyente en los tratados internacionales europeos (Carta de Derechos Humanos y Convenio Europeo de Derechos Humanos)*. Crónica Tributaria, nº 153. 2014.
- GREER, S. *The margin of appreciation: interpretation and discretion under the European Convention on Human Rights*. Council of Europe Publishing, Estrasburgo. 2000.
- GREGGI, M. *The Protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the Jussila Case*. INTERTAX, Volume 35, Issue 11. 2007.

- GUI MORI, T. *Jurisprudencia Constitucional. 1981-1995. Estudio y reseña completa de las primeras ,052 sentencias del Tribunal Constitucional*. Civitas, 1997.

- HERRERA MOLINA, P.M. *Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom*. Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, año 13, nº 2. 1997.

- HERVEY, T. / KENNER, J. *Economic and social rights under the EU Charter of Fundamental Rights. A legal perspective*. Hart Publishing, Oxford. 2003.

- JIMÉNEZ COMPAIREZ, I. / ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *Derechos Humanos y Tributación*, en VV.AA. *Nuevos escenarios y nuevos colectivos de los derechos humanos. Conmemoración del cincuenta aniversario de la Declaración Universal de Derechos Humanos*. Diputación General de Aragón, Zaragoza. 1998.

- JOSEPH, S. *Human rights Committee: recent jurisprudence*. Human Rights Law Review, vol 7, nº 3. 2007.

- KORNPORST, E. *La douane et le fisc devant la Cour de Strasbourg*. Cahiers de CREDHO, nº 3. 1997.

- LAGO MONTERO, J.M. *Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse*. Impuestos, 15-16. 1999.

- LAGOS RODRÍGUEZ, M^a G et alt. *Familia y Fiscalidad Directa en España*. Crónica Tributaria, núm. 137/2010.

- LE GALL, J. P. / GÉRARD, L. *Les recours des contribuables sur le fondement de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. A propos de l'arret Bendenoun.* Droit Fiscal, 1994.
- LEE, N. *The Effect of the Human Rights Act 1998 on Taxation Policy and Administration.* eJournal of Tax Research, vol. 2 n° 2. 2002.
- LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J. *El principio non bis in ídem.* Dykinson. 2004.
- LÓPEZ DÍAZ, A. *Principio de no autoinculpación y procedimiento sancionador tributario. ¿No pero sí? (A propósito de la STC 18/2005, de 1 de febrero).* Jurisprudencia Tributaria, n° 16. 2006.
- LOUCAIDES, LOUKIS G. *Questions of fair trial under the European Convention of Human Rights.* Human Rights Law Review, vol. 3, n° 1. 2003.
- LOUIS, J.-J. *Les amendes fiscales et la Convention européenne des droits de l'homme. Observations. Cour de cassation de France, Chambre commerciale, 29.4.1997. Affaire Ferreira c. le Directeur général des impôts.* Revue trimestrielle des droits de l'homme. v. 9, no. 33. 1998.
- LUNA RODRÍGUEZ, R. *Consolidación de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo sobre el derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios. La novedosa sentencia J.B. contra Suiza.* Quincena Fiscal, n° 1. Enero 2002.
 - *El derecho a no autoinculpación en el ordenamiento tributario español.* Memoria para optar al grado de doctor (dirigida por FALCON Y TELLA, R.). Madrid. 2002.
- MARCO PEÑAS, E. *La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea voluntaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de*

- Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional español*. Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 67. 2009.
- MARTÍN QUERALT, J. *¿Pueden convalidarse los actos radicalmente nulos mediante un Decreto-ley? El problema de la Agencia Tributaria ... andaluza*. Tribunal Fiscal, enero-febrero 2014.
 - “El derecho tributario español y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo” en *La recepción del derecho de la Unión Europea en España: derechos, mercado único y armonización fiscal fiscal en Europa. LIBER AMICORUM en homenaje a Antonio Martínez Lafuente*. La Ley, Madrid. 2013.
 - *Derecho comunitario y derecho sancionador tributario: historia de una divergencia*. VI Congreso Tributario. AEDAF y Consejo General del Poder Judicial. Alicante, 2010.
 - *Procedimiento sancionador tributario y Tribunal Europeo de Derechos Humanos*. Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, nº 241, 2010.
 - MAULÉON, E. *Le droit d'être jugé dans un délai raisonnable à l'épreuve du contentieux administratif et fiscal*. Petites Affiches - La Loi, nº 177. 2003.
 - MIGUEL CANUTO, E. *Los tributos ante la limitación a la materia civil y la materia penal en el Convenio Europeo de Derechos Humanos: el recurso nacional efectivo*. Crónica Tributaria, 1/2012.
 - MIRANDA PÉREZ, A. *El principio de no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. Memoria para optar al grado de Doctor (bajo la dirección de CASADO OLLERO, G.). Madrid, 2003.
 - PEACOCK, J.; FITZPATRICK, F. *The impact of the Human Rights Act 1998 in the Tax Field*. British Tax Review, nº 4. 2000.

- PÉREZ NIETO, R. *Dos temas abiertos de derecho sancionador tributario: la constatación de la culpabilidad; su naturaleza. El derecho a no autoincriminarse y sus límites.* Tribuna Fiscal, núm. 234. 2010.
- 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, Madrid. 2001.
- PÉREZ-CRUZ MARTÍN, A-J. *La configuración del derecho a los recursos en el Convenio Europeo de Derechos Humanos, Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y Constitución Española de 1978.* Ponencia presentada en el 1er. Curso de la Escuela Mundial de Jueces, organizado, en A Coruña durante el mes de noviembre de 1998. Instituto Internacional para el Poder Judicial de la Fundación Justicia en el Mundo de la Unión Internacional de Magistrados, Xunta de Galicia y Universidade da Coruña.
- PHILIP, P. *Le droit fiscal face aux libertés fondamentales du Traité de l'Union européenne.* Petites affiches, La Loi, Le Quotidien juridique, 393e année, n° 7. 2004.
- PI LLORENS, M. *Los derechos fundamentales en el ordenamiento comunitario.* España, Ariel. 2004.
- PIJL, H. *Human Rights and admissibility in trivial tax matters.* European Taxation, vol. 47, n° 6. 2007.
 - *Netherlands tax law meets human rights law.* European Taxation, vol. 46, n° 9.2006.
- POELMANN, E. *Some fiscal issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union.* Intertax, vol. 43, Issue 3. 2015.

- POZO PÉREZ, M. *El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo. Reflexiones sobre su aplicación en el Derecho Tributario*. Jurisprudencia Tributaria, nº 7. 2000.

- QUESADA POLO, S. “La presentación de demanda ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, en VV.AA., *Documentary File, Volume 2. 33rd Study Session 1-26 July 2002*. Instituto Internacional de Derechos Humanos, Estrasburgo, 2002.

- QUINTAS SEARA, A. *The protection of taxpayers’ property rights in light of the recent ECtHR jurisprudence: anything new on the horizon, or just more of the same?* Intertax. Vol. 42, Issue 4.

- RIBES RIBES, A. *El derecho a no declarar contra sí mismo y el principio non bis in idem en materia tributaria, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*. Ponencias del VI Congreso Tributario. Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales, 2011.

- ROCA, M.J. *Derechos fundamentales y autonomía de las iglesias*. Dykinson. 2006.

- ROJAS SÁEZ, G. *El Derecho a no autoinculparse en Materia tributaria*. Boletín del Instituto Universitario de Estudios Fiscales, nº 3. 2006.

- ROLDÁN BARBERO, J. *La Carta de derechos fundamentales de la UE: su estatuto constitucional*. Revista de Derecho Comunitario Europeo, nº 16. Septiembre-diciembre. 2003.

- ROOK, D. *Property Law and Human Rights*. Blackstone Press, Londres. 2001.

- SALVIA, M. de. *Procedimenti fiscali e diritti processuali garantiti dalla Convenzione Europea dei diritti dell'uomo*. Rivista Internazionale de diritti dell'uomo, v.7, nº 3. 1994.

- SÁNCHEZ AYUSO, I. *El derecho a no autoinculparse: transcendencia práctica de la sentencia JB contra Suiza del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*. Temas tributarios de actualidad, 18/02. 2002.
- SANZ CABALLERO, S. *Interferencias entre el Derecho Comunitario y el Convenio Europeo de Derechos Humanos (Luxemburgo versus Estrasburgo: ¿quién es la última instancia de los derechos fundamentales en Europa?)*. Revista de Derecho Comunitario Europeo, Año 8, nº 17, Enero-Abril 2004.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. *Las Sentencias del Tribunal Constitucional 18/2005 y 68/2006 y los pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo Shannon, Weh y Allen: reflexiones sobre inspección tributaria y autoincriminación*. Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, nº 2. 2006.
 - *Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria*. Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, nº. 19, 2008.
 - *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: algunas reflexiones en el "nuevo" marco conceptual de la Ley General Tributaria de 2003*. Fiscal mes a mes, nº 101, 2004.
 - *La articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y el proceso penal por delito fiscal: el derecho a no declarar contra sí mismo*. Revista jurídica de Castilla - La Mancha, nº 35, 2003.
 - *En busca del necesario equilibrio entre el deber de colaborar con la inspección tributaria y el derecho a no autoinculparse*. Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, nº 2, 2002.
 - *El derecho a no declarar contra sí mismo en los procedimientos de inspección tributaria*. Crónica tributaria, nº 104, 2002.

- SARRÓ RIU, J. *El derecho a no autoinculparse del contribuyente: vigencia de las garantías frente a la autoincriminación en los procedimientos ante la Inspección de Hacienda*. BOSCH, 2009.
- SERMET, L. *The European Convention on Human Rights and property rights*. Council of Europe Publishing, Estrasburgo, 1998.
- SOLER ROCH, T. *Deberes tributarios y derechos humanos*. Revista Técnica Tributaria, nº 30, julio-septiembre. 1995.
 - *Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos*. Universal de Alicante, Lección Inaugural. Curso académico 2011-2012.
- SUDRE, F. *L'onde de choc de l'article 6 de la Convention EDH en matière de sanctions fiscales*. La semaine juridique, nº 43. 1997.
 - *La Protection du droit de propriété par la cour euroéenne des droits de l'homme*. Bruylant, Paris. 2004.
- THOMAS, M. *The Human Rights Act 1998 – What relevance to tax?* en <http://www.tax.org.uk/tax-policy/tax-adviser-articles/2001/the-human-rights-act-1998-what-relevance-to-tax>
- TOMASEVSKI, K. *Has the Right to Education a Future Within the United Nations? A Behind-the-Scenes Account by the Special Rapporteur on the Right to Education 1998–2004*. Human Rights Law Review, vol 5, nº 2. 2005.
- TROYA JARAMILLO, J.V. *Tributación y derechos humanos*. Foro, Revista de Derecho, núm. 2. 2003-2004.
- VAKHITOV, R. *“Trendsetting” Decisions of the European Court of Human Rights?* European Taxation, Vol. 46, nº 12. 2006.

- VICTOR, Dag; KLEIN, J.M; MARSCHER, F. *The protection of the individual with regard to the acts of the tax and customs administration*. Strasbourg: Council of Europe, 1986.

- ZALASIŃSKI, A. *Case-Law-Based Anti-Avoidance Measures in Conflict with Proportionality Test – Comment on the ECJ Decision in Kofoed*. *European Taxation*, vol. 47, n° 12. 2007.