



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

**FACULTAD DE DERECHO**

**EL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS  
HUMANOS EN MATERIA FISCAL**

Autor: Marina Lourdes Losilla Jiménez

5º E5, Derecho y Relaciones Internacionales

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Ramón Casero Barrón

Madrid

Abril 2022

## ÍNDICE

ÍNDICE DE ABREVIATURAS.....	2
1. INTRODUCCIÓN.....	3
1.1. Objetivo .....	3
1.2. Estructura.....	3
1.3. Metodología.....	4
2. MARCO HISTÓRICO Y TEÓRICO DE LOS DERECHOS HUMANOS.....	4
2.1. Contexto en Europa.....	5
2.2. Relación entre los Derechos Humanos y el Derecho Tributario.....	7
3. ANÁLISIS DE LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS EN ASUNTOS FISCALES.....	8
3.1. Derecho a un proceso equitativo: Art. 6 CEDH.....	8
3.2. Derecho al respeto de la vida privada y familiar: Art. 8 CEDH.....	20
3.3. Derecho a la no discriminación: Art. 14 CEDH.....	26
3.4. Derecho a la protección de la propiedad: Art. 1 del Protocolo Adicional 1 al CEDH. Posible colisión con la obligación de contribuir.....	30
4. EL ÁMBITO ESPAÑOL.....	37
4.1. La postura del Tribunal Constitucional en relación con el derecho a un juicio justo.....	38
4.2. La ley del IRPF y el art. 8 CEDH.....	39
4.3. Los beneficios a la Iglesia Católica y el art. 14 CEDH.....	41
4.4. Las devoluciones de impuestos y el art. 1 del Protocolo Adicional 1 al CEDH.....	45
5. CONCLUSIONES: APORTACIONES DE LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TEDH EN MATERIA FISCAL.....	48
6. BIBLIOGRAFÍA.....	50
6.1. Legislación.....	50
6.2. Jurisprudencia.....	51
6.3. Obras doctrinales.....	54
6.4. Recursos de Internet.....	57

## **ÍNDICE DE ABREVIATURAS**

BOE: Boletín Oficial del Estado

CE: Constitución Española

Convenio: Convenio Europeo de Derechos Humanos

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto de Sociedades

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT: Ley General Tributaria

LIVA: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

OHCHR: Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

TC: Tribunal Constitucional

TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos

Tribunal: Tribunal Europeo de Derechos Humanos

## 1. INTRODUCCIÓN

Entre los mecanismos claves para la garantía de los derechos de las personas podemos encontrar la política fiscal, especialmente si tenemos en cuenta que sin recursos no hay derechos (*Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, 2021). “*La política fiscal se encuentra inextricablemente entrelazada con la naturaleza del Estado del bienestar, cuya configuración constituye un proceso profundamente político*” (Martínez, García y Manjón 2014). Por tanto, los presupuestos reflejan las verdaderas prioridades de los Estados, y tal como se puso de manifiesto en el informe presentado en junio de 2014 con motivo de la 26ª sesión del Consejo de derechos humanos de las Naciones Unidas, hay conexión entre la política fiscal de un Estado y el disfrute de los derechos humanos de los ciudadanos del mismo (Ruíz Álvarez, 2015).

Pese a esta importancia, puede sorprender que a primera lectura ni la Declaración Universal de Derechos Humanos, ni más concretamente el Convenio Europeo de Derechos Humanos, hagan referencia al Derecho Tributario, en general, ni a los derechos de los contribuyentes, en particular. Podría parecer que los contribuyentes quedan desamparados bajo estas normas. No obstante, es crucial tener en cuenta que ninguno de los artículos en ellas presentes se dirige a un grupo específico de personas, sino a todas ellas, por el simple hecho de serlo (Díaz Ravn, 2015). El interés creciente en la relación entre ambos conceptos se pone de manifiesto en el análisis con enfoque tributario de los distintos tratados internacionales en esta materia.

### 1.1. Objetivo

El objetivo de este trabajo es sacar a relucir la existente relación entre derechos humanos y derecho tributario, ramas en las que quizás a simple vista no se vea un vínculo tan claro. Además, de asistir al efectivo estudio de la relación entre ambos. Concretamente, a nivel europeo, tomando en consideración tanto el Convenio Europeo de Derechos Humanos como la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

### 1.2. Estructura

En el presente trabajo se pueden diferenciar las siguientes partes.

Primeramente, cuenta con una **introducción**; y una explicación del objetivo perseguido con el trabajo, la estructura del mismo, y la metodología empleada.

Segundamente, se plantea el **marco histórico y teórico** de los derechos humanos. Empezando por la presentación del desarrollo de los mismos, desde su primera concepción escrita hasta la declaración más actual, para posteriormente pasar a contextualizar la situación en Europa y finalmente abordar la relación de los mismos con la materia tributaria.

Terceramente, se lleva a cabo el **análisis** de las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que puedan sacar a relucir los posibles aspectos tributarios de los derechos humanos. Para ello, la jurisprudencia se organizará atendiendo a los derechos bien que se vulneran bien que se alega que se vulneran. De cada derecho se hará una exposición de las consideraciones generales del mismo, y del pronunciamiento general que ha tenido al Tribunal al respecto, para luego pasar a exponer los pronunciamientos en materia tributaria, relacionados con el mismo.

Cuartamente, se abordará la relevancia en el **ámbito español** de cada artículo estudiado del Convenio. Estudiando, en cada caso, bien sentencias del Tribunal Constitucional, bien algún objeto que pudiera provocar controversia.

Quintamente, culmina con una recapitulación de las **principales contribuciones** de las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en materia fiscal.

### **1.3. Metodología**

El método empleado principalmente es el del estudio de los artículos del Convenio Europeo de Derechos Humanos más relacionados con la materia fiscal. Para ello, se ha realizado un análisis de la jurisprudencia relacionada con cada artículo, en particular de las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Además, se ha querido hacer uso de obras doctrinales para ampliar la información obtenida del análisis de las sentencias, así como para aclarar puntos importantes.

## **2. MARCO HISTÓRICO Y TEÓRICO DE LOS DERECHOS HUMANOS**

Al principio de los tiempos, los seres humanos no tenían derechos por el simple hecho de serlo, sino por su pertenencia a un grupo. Es en el año 539 a.C. cuando Babilonia fue conquistada por tropas de Ciro el Grande, liberando a los esclavos, declarando que todos eran libres de elegir la religión que quisieran y estableciendo la igualdad racial, cuando las Naciones Unidas señalan el origen de los Derechos Humanos (ACNUR, 2017). Estos

y otras normas fueron grabados en un cilindro de barro conocido como el Cilindro de Ciro, considerada la primera declaración de Derechos Humanos de la historia. Las civilizaciones clásicas, como Grecia y Roma fueron basándose y evolucionando estos preceptos. Otro acontecimiento importante en la evolución de estos derechos incluye la aprobación de la Carta Magna de 1215 (ACNUR, 2017). No obstante, no es hasta la edad moderna, que el término “derechos humanos” se desarrolla.

A finales del siglo XVIII, en respuesta al absolutismo monárquico, las colonias británicas de América y la burguesía francesa se sublevaron provocando la creación de las primeras declaraciones de “derechos del hombre”. Por un lado, la Declaración de Independencia de Estados Unidos de 1776, redactada por Thomas Jefferson, que afirma que todos los hombres son iguales y han sido provistos por Dios de derechos inalienables como a la libertad y a la vida (Fundación Juan Vives Suriá, 2010). Por otro lado, la Revolución Francesa de 1789 trajo consigo la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, en cuyo artículo primero se establece que todos los hombres *“nacen y permanecen libres e iguales en derechos”* (DDHC, 1789).

Dicho lo anterior, fue en el siglo XX que tuvieron su mayor desarrollo. Primeramente, con la creación de la Sociedad de Naciones tras la Primera Guerra Mundial que a su vez dio lugar a la creación del Tribunal Internacional de la Haya, a la firma del “Convenio internacional para la supresión de la esclavitud”, y a la creación de la Organización Internacional del Trabajo. Segundamente, la creación de las Naciones Unidas tras la Segunda Guerra Mundial, y en este contexto lo que se considera el culmen del anhelo de universalización y concreción de los derechos de las personas, la Declaración Universal de Derechos Humanos aprobada en 1948 (Fundación Juan Vives Suriá, 2010). Se trata de la primera vez en la historia en la que se recogen unos derechos humanos para su protección universal, e incluye derechos básicos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales (OHCHR, s.f.).

Las conversaciones globales concernientes a la paz, seguridad y desarrollo ya no tienen cabida sin la consideración de los derechos humanos (OHCHR, s.f.). Igualmente, el estudio de los mismos sería irrealizable sin una consideración internacional.

## **2.1. Contexto en Europa**

Tras la Segunda Guerra Mundial también se comenzaron a aprobar declaraciones de derechos humanos en el contexto europeo. En 1950 fue firmado el Convenio Europeo de Derechos Humanos, entrando en vigor en 1953. Su aprobación puede considerarse uno de los mejores ejemplos de la aptitud de las instituciones para adaptarse a los cambios en su entorno (López Guerra, 2018). Asimismo, fue muy innovador puesto que los Estados no sólo se comprometían a garantizar el respeto de los derechos en él reconocidos a sus nacionales, sino a cualquier persona sometida a la jurisdicción del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (CEDH, 1953). En su formulación original, el artículo 19 establecía dos formas de control, la Comisión Europea de Derechos Humanos y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En 1994 se introduce el Protocolo nº11, que introduce ciertas modificaciones, entre ellas configurando el TEDH como único órgano de control jurisdiccional. No es que la Comisión desapareciese sino más que se fundió con el Tribunal ocasionando el llamado “nuevo Tribunal”. Este asumía las funciones de ambos órganos (López Guerra, 2018).

El TEDH se configura “*con el fin de asegurar el respeto de los compromisos que resultan para las Altas Partes Contratantes del presente Convenio y sus Protocolos*” (art. 19 CEDH, 1953). De modo que, cualquier persona física, organización no gubernamental o grupo de particulares que se considere víctima de violación de sus derechos o libertades fundamentales, por parte de cualquier Estado parte en el Convenio podrá presentar demandas de forma directa (art. 34 CEDH, 1953).

En el contexto español, el CEDH forma parte del ordenamiento interno, tal y como recoge el art. 96 de la Constitución Española, al ser un tratado internacional válidamente celebrado y publicado de forma oficial. De esta forma, es de aplicación directa. Más aún, el art. 10.2 CE determina que “*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*” (CE, 1978). Así, se instaure el respeto tanto a la Declaración Universal de Derechos Humanos, como a otros tratados, entre los que destaca el CEDH, y desprendiendo su valor como patrón de interpretación para el resto de normas.

De manera análoga, en el año 2007 en una acción conjunta, el Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión aprueban la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión

Europea (Díaz Ravn, 2015). Su aprobación se produjo simultáneamente a la del Tratado de Lisboa.

## **2.2. Relación entre los Derechos Humanos y el Derecho Tributario**

Los Estados modernos actuales, en su mayoría democráticos, tienen sistemas tributarios que recaudan recursos tanto para asegurar la actividad pública como para velar por una correcta distribución de bienes y cargas entre los miembros de la sociedad. Así, la primera relación que encontramos entre ambos términos es el uso, por parte del Estado, de sus políticas fiscales para la recaudación de ingresos que puedan ir dirigidos a la protección de los derechos fundamentales de cada individuo (Ruíz Álvarez, 2015) La salvaguarda de los derechos humanos no sería posible sin la conservación de los organismos que los avalan. A su vez, la OHCHR advirtió en una consulta, que los bajos niveles de ingresos fiscales nacionales pueden ser un impedimento para la realización por parte del Estado de su obligación de asegurar la evolución gradual de derechos económicos, sociales y culturales (OHCHR, 2013).

En el contexto español, la Constitución Española también recoge esta relación, pudiendo extraer algunos de los derechos fundamentales que se reconocen en el ámbito tributario, como lo son la no discriminación y el respeto a la propiedad. El art. 31.1 CE dice así: *“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, tendrá alcance confiscatorio.”* Cabe mencionar que no se trata de un derecho susceptible de amparo constitucional, por no considerar que su vulneración lesione derechos fundamentales. En este precepto el matiz *“de acuerdo con su capacidad económica”* es de gran importancia. Se trata de un límite al legislador, y la expresión de la medida de igualdad de trato que reclama la justicia distributiva en el ámbito tributario (Martín Benítez, 2018). Sin embargo, en la práctica, este principio se ve limitado por la concepción del mismo en la jurisprudencia constitucional. No toda desigualdad de trato para una misma capacidad económica supone una infracción del mencionado artículo, tal y como se pronuncia el Tribunal Constitucional, baste como muestra la SSTC 3/1983, de 25 de enero. Sólo supondrá contravención aquella desigualdad que sea arbitraria, artificiosa o injustificada.

A nivel europeo, no es desconocido que el Convenio Europeo de Derechos Humanos, tiene completa aplicación sobre todas las ramas del derecho de los países firmantes, no estando el Derecho Tributario exento. Por un lado, los organismos del CEDH son creados con el objetivo de imponer un orden público europeo. Por otro lado, los Estados pretenden conservar su soberanía, aspirando así a conservar su potestad legislativa y ejecutiva en ciertas materias que la evidencien. Este posible conflicto de poderes es solventado por el TEDH comprometiéndose a la teoría del *Imperium* (Martín Benítez, 2018). Su actuación se verá supeditada a la prudencia cuando la cuestión objeto de litigio afecta a la soberanía del Estado. En derecho tributario plantea una doble intención: la de velar por el respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes de los estados firmantes; y la de no intervención en litigios de soberanía tributaria. Para permitir esto, en el Protocolo adicional núm. 1 se consagró una especie de “excepción tributaria”, que reservaba a los Estados un margen muy amplio de actuación materia fiscal, y provocó que durante un tiempo el Convenio no se aplicara a la misma (Martín Benítez, 2018). No obstante, con los años, los recursos en materia fiscal al TEDH han ido en aumento. Quedando patente en la jurisprudencia y mediante el análisis de la cual se puede observar esta evolución.

### **3. ANÁLISIS DE LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS EN ASUNTOS FISCALES**

#### **3.1. Derecho a un proceso equitativo: Art. 6 CEDH**

El art. 6 CEDH dice así:

- 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 10 11 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 detalladamente, 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 no tiene medios para pagarlo, poder ser asistido gratuitamente por un abogado de oficio, cuando los intereses de la justicia lo exijan.*

*d) A interrogar o hacer interrogar a los testigos que declaren contra él y a obtener la citación y el 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.*

### 3.1.1. Consideraciones Generales

Este artículo ha servido de base para un mayor número de demandas formuladas ante el Tribunal, principalmente invocado mediante recurso de amparo. El motivo es que se trata del fundamento para una adecuada actividad del TEDH en su sistema de protección de derechos humanos, encontramos los derechos de naturaleza judicial que se definen en mencionado artículo (Brems, 2005).

El ámbito de aplicación puede extraerse del propio precepto. Por un lado, el párrafo primero, habla de su aplicación en el seno tanto de procedimientos civiles, como de procedimientos penales. Como podemos observar no hace mención de los procedimientos tributarios, cabe así la pregunta de qué ocurre con ellos. El TEDH responde a esta cuestión afirmando la adaptación de los términos “*derechos y obligaciones de carácter civil*” y “*acusación en materia penal*” (TEDH, 2013a). Atendiendo al Convenio, la garantía de los contribuyentes a un proceso equitativo será efectiva en función de la naturaleza civil o penal del contencioso fiscal (García Caracuel, 2009). Por otro lado, en los párrafos segundo y tercero, se hace referencia únicamente al ámbito penal y sancionador.

El derecho definido por el art. 6 del CEDH consta de diversas muestras y cada una se aplica en distintos puntos del procedimiento. La interpretación es trascendental para determinar su contenido, pero no literal, sino aquella en consonancia con las circunstancias actuales y visión conjunta del Convenio (García Caracuel, 2009).

a. Párrafo primero

Este se puede dividir en tres derechos que recoge. Primeramente, el derecho al acceso a un proceso como tal, reconocido a “*toda persona*”, incluyendo tanto nacionales como extranjeros residentes. Segundamente, el derecho a ser oídos y a que sus casos sean resueltos independientemente del resultado del mismo. Además, la obligación de que el proceso sea de duración razonable y con ausencia de dilaciones indebidas. Para asegurar esto el Tribunal se apoya en una serie de criterios como son la complejidad del caso, el comportamiento de las partes y de las autoridades judiciales y administrativas competentes. Terceramente, el derecho a un juez independiente e imparcial. Este no sólo debe tener plena jurisdicción, sino que también deberá haber ausencia de vínculo con las partes del procedimiento. Asimismo, este párrafo incluye la publicidad tanto del proceso como de la resolución como derecho. Aunque especifica que este no es absoluto y que se puede ver limitado en ciertos supuestos.

Todos estos derechos se ven aplicados y reforzados por la jurisprudencia del TEDH. La Sentencia del TEDH de 27 de febrero de 1980, en el Asunto Deweer contra Bélgica, en el caso del derecho a ser oído; la Sentencia del TEDH de 30 de octubre de 2003, en el Asunto Ganci contra Italia, en el caso del derecho a recibir una resolución; o la Sentencia del TEDH de 28 de julio de 1999, en el Asunto Selmouni contra Francia, en relación con el deber de llevar a cabo un proceso de duración razonable y sin dilaciones indebidas; entre otros.

b. Párrafos segundo y tercero

Como se ha mencionado anteriormente, estos párrafos recogen las garantías del procedimiento penal. El párrafo segundo habla del derecho a la presunción de inocencia. Este garantiza que cualquier individuo no pueda ser considerado culpable de un delito o infracción, sin que un juez competente lo haya determinado (García Caracuel, 2009). El párrafo tercero, por otra parte, enlista los siguientes derechos: el derecho a ser informado

de la acusación, a preparar la defensa, a la autodefensa y asistencia letrada, a interrogar a testigos, a ser asistido por un intérprete.

### 3.1.2. En relación con el Derecho Tributario

#### a. “Derechos y obligaciones de carácter civil”

##### i. Interpretación general

Es indispensable entender el significado de “*derechos y obligaciones de carácter civil*”, pues la aplicación del artículo dependerá de si el resultado del proceso es decisivo para los mismos. En su interpretación del CEDH, el TEDH ha desarrollado conceptos autónomos. No dependerá de la interpretación dada por la normativa doméstica de cada país, siendo irrelevante la condición de las partes, pública o privada, tal y como se recoge del pronunciamiento del Tribunal en el Asunto H. contra Francia, 24 de octubre de 1988. Así se aprecia que este da el mayor peso al impacto del conflicto en los derechos privados de las partes, antes que a la clasificación legal de los mismos. No obstante, el Asunto König contra Alemania, 28 de junio de 1978 añade que el Tribunal no prescinde en su totalidad de las legislaciones domésticas, los efectos sobre los derechos de las partes se efectuarán atendiendo a su contenido sustantivo.

El TEDH señala que cuando las partes de una disputa se trate de empresas y particulares los derechos y obligaciones serán de carácter civil sea cual sea su jurisdicción. A diferencia de cuando las partes sean particulares y entes públicos, siendo en estos casos más compleja su denominación como civil. Se pronuncia expresando que independientemente de su calificación por parte del ordenamiento jurídico doméstico, aquellos procedimientos en los que haya en juego derechos de tipo monetario, pero con resultado concluyente para derechos y obligaciones civiles caerán en el ámbito de aplicación del artículo 6 CEDH (TEDH, 2013a). Este pronunciamiento se plasma en el Asunto Benthem contra Países Bajos, Sentencia del TEDH de 23 de octubre de 1985, y se sigue desarrollando en casos como el Asunto Cipolletta contra Italia, Sentencia del TEDH de 11 de enero de 2018.

##### ii. Aplicado al Derecho Tributario

Con respecto a los procedimientos tributarios cabe la siguiente pregunta: ¿Pueden considerarse civiles los derechos u obligaciones que proceden del cumplimiento de la normativa fiscal? Para responder a esta cuestión y conocer la posición del TEDH en este tipo de asuntos vamos a tomar como referencia distintos pronunciamientos del mencionado Tribunal, planteados para dar solución a demandas en las que se alegaba vulneración del artículo 6.1 CEDH.

El primer pronunciamiento al respecto viene de la mano de la Comisión Europea de Derechos Humanos, abarcando el alcance de la locución “derechos y obligaciones de carácter civil” en el Asunto A, B, C y D contra Países Bajos, decisión de la Comisión de 23 de mayo de 1966. En esta ocasión cuatro ciudadanos holandeses se enfrentan a la Administración por un desacuerdo en la liquidación de un impuesto, alegando que la misma asignó a unas acciones un valor histórico muy bajo, por lo que la base imponible por la que tributaron es mayor de la real. Para resolver la demanda la Comisión parte de una decisión previa, aquella desarrollada en el Asunto X contra Bélgica, decisión de la Comisión de 1 de octubre de 1965, afirmando que asuntos sobre la valoración e imposición de impuestos no caían en la esfera del Derecho Privado, sino del Público, aunque tuviera repercusión sobre derecho de propiedad de los demandantes. Se concluye así que el artículo no había sido infringido por incompatibilidad “*ratione materiae*” del asunto con el mismo.

Más adelante, en el Asunto *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society c. Reino Unido*, 23 de octubre de 1997, se trata de clarificar más el concepto “*obligación civil*”. Las mencionadas sociedades inglesas de préstamo inmobiliario, las demandantes, estaban exentas de tributación en contraprestación de un pago anual al amparo de convenios firmados con la Administración tributaria. Estas extensiones son eliminadas por una normativa introducida en 1985, estableciendo una legislación transitoria con un tipo superior al que sería el decisivo. El tipo transitorio fue declarado nulo por los Tribunales ingleses, sin embargo, no a todas las sociedades afectadas les serán devueltas la cuantía pagada bajo la normativa anulada. Fueron las compañías perjudicadas las que pusieron la demanda invocando la violación del derecho al proceso equitativo. El Tribunal observó que sí se podía tratar de una obligación de carácter civil, y así bajo el amparo del artículo 6, a pesar de tener el objeto de las reclamaciones origen en la legislación tributaria.

Además, es de particular importancia el Asunto Ferrazzini contra Italia, Sentencia del TEDH de 12 de julio de 2001. En él un ciudadano italiano demandó a su país por una supuesta vulneración del artículo 6.1 CEDH dada una excesiva duración de procedimientos tributarios de los que era parte, 10 y 12 años. La demanda fue admitida a trámite y el Tribunal se pronunció diciendo que el Convenio es un “instrumento vivo que debe ser interpretado a la luz de las condiciones actuales”, correspondiendo a este la revisión de los cambios que puedan suponer la extensión del ámbito de aplicación. Las relaciones entre particulares y administraciones habían sufrido una evolución así debía evolucionar también la jurisprudencia del TEDH. Cada vez había una mayor intervención del Estado en disputas privadas que podían afectar a derechos y obligaciones civiles. Aun así, matizaba que en este proceso evolutivo la esfera fiscal no se había visto afectada, y que esta permanece dentro de las prerrogativas públicas, no admitiendo la aplicación del artículo.

Sin embargo, las opiniones sobre el Asunto Ferrazzini no fueron unánimes. Por un lado, el juez Ress, expuso en su voto particular que en ciertas ocasiones los procedimientos tributarios deben estar bajo el amparo del artículo 6 CEDH, por ejemplo, las ejecuciones. Por otro lado, el juez Lorenzen, considera en su propio voto particular, al que se suman otros cinco Jueces del Tribunal, que, dado que no hay definición del concepto de “derechos y obligaciones civiles” el concepto elaborado por el TEDH debe ser revisado. Expone que, en el momento de redacción del Convenio, muchos países dudaban de la posibilidad de que un Tribunal revisase pleitos en materia fiscal, la complejidad de separar la función de la administración pública y de los cuerpos judiciales hizo que se rechazaran las controversias entre particulares y gobiernos. Esto lo contrasta con la actualidad en los procedimientos tributarios pueden ser decididos en un procedimiento ordinario ante un Tribunal en casi la totalidad de los países. Además, agrega que se podría dar un tratamiento ventajoso a los Estados, como consecuencia de la no aplicación de este artículo en procedimientos tributarios. De esta forma concluye que en el asunto Ferrazzini se debía haber aplicado el mismo. No obstante, el Tribunal sigue apostando por una interpretación restrictiva de la expresión “*derechos y obligaciones de carácter civil*”, rechazando la aplicación a procesos fiscales de garantías del CEDH.

Podemos observar, a través de su jurisprudencia, que el Tribunal le da gran importancia a la relación entre las obligaciones tributarias y las civiles. Aunque a nivel de elementos

y estructura no son tan dispares (Altamirano, 2012), la doctrina, como de costumbre, no es unánime y parte de ella estima que en la actualidad la materia tributaria disfruta de un lugar central e independiente en nuestro ordenamiento jurídico y que por eso las obligaciones tributarias son diferentes a las civiles. Por un lado, algunos autores defienden que la diferencia entre obligaciones civiles y tributarias reside en la diferencia en su origen, como Ruíz Almendral y Zornoza Pérez (2002). Las obligaciones tributarias lo son tanto para los ciudadanos como para los poderes públicos dada su imposición unilateral por parte del Estado, en divergencia con las obligaciones civiles. Por otro lado, Báez Moreno (2002) explica que es por los efectos de su incumplimiento por lo que se debe distinguir entre ambas obligaciones. Expone que mientras que el acreedor no puede actuar por sí mismo ante el incumplimiento de una obligación civil, sino que debe acudir a los órganos jurisdiccionales para que se ejercite la acción; la infracción de una obligación tributaria habilita la intervención de la administración pública.

Para concluir, teniendo en cuenta la importancia e impacto de las obligaciones tributarias en los derechos de los contribuyentes, no cabe duda que estas son distintas a las civiles. A pesar de esto, no sería adecuada la interpretación de las leyes europeas de derechos humanos de forma que los contribuyentes se vieran privados del derecho a un proceso justo y equitativo.

b. “Acusación en materia penal”

i. Interpretación general

El primer párrafo del artículo 6 CEDH no sólo versa sobre “derechos y obligaciones de carácter civil”, sino que también trata “el fundamento de cualquier acusación en materia penal”. Esta es una expresión que se puede encontrar con frecuencia en la jurisprudencia del TEDH, haciendo un análisis independiente de los conceptos “acusación” y “materia penal”.

Por un lado, delimita la idea de “**acusación**” de forma autónoma a la tenida por los ordenamientos de los estados miembros. Así, la define en el Asunto Deweer contra Bélgica, 27 de febrero de 1980, como “*la notificación oficial dada a un individuo por la autoridad competente del reproche de haber cometido una infracción penal*”. Más adelante se hacen matizaciones sobre el momento en el que comienza la acusación.

Primeramente, en 1982, en el Asunto Eckle contra Alemania, Sentencia del TEDH de 15 de julio de 1982 se agrega la concepción de que el mencionado reproche debe conllevar “*repercusiones importantes sobre la situación de sospechoso*”. De esta forma, la acusación no se dará por comenzada cuando se comience a investigar sobre el sospechoso sino cuando éste sea informado de su situación. Segundamente, en el Asunto Hozee contra Bélgica, 22 de mayo de 1998, diciendo que se entenderá producida la acusación en cuanto la persona sea acusada, comenzando el cómputo del plazo en el que la causa debe ser oída ante el Tribunal en ese momento, aunque esta fecha sea anterior a la llegada del caso al mismo.

De forma general y trasladando la mencionada jurisprudencia del TEDH al ámbito tributario no se considerará cometida una infracción en materia penal hasta el momento en que la misma sea comunicada, formalmente, al contribuyente y se abra un expediente sancionador en su contra. Así, los casos en los que la Administración solicite información sobre ciertas operaciones a un contribuyente no se podrán considerar acusación únicamente con esa acción.

Por otro lado, define el concepto de “**materia penal**”. En las últimas décadas los Estados miembros han comenzado a denominar como administrativas infracciones que antes eran penales, proceso que se denomina “*descriminalización*”, como encontramos en el Asunto Öztürk contra Alemania, Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1984. La Unión Europea se muestra conforme con esta práctica, pero sin dejar que la aplicación del art. 6 CEDH se deje completamente a manos de los ordenamientos internos. Para ello, en el Asunto Engel contra Países Bajos, Sentencia del TEDH de 8 de junio de 1976, establece tres normas a seguir para calificar una infracción como penal (TEDH, 2013b).

Primero, el estado miembro deberá clasificar la infracción como tal, independientemente de la rama en la que el ordenamiento jurídico interno la encuadre. Es decir, que no la denomine infracción penal no quiere decir que el TEDH no pueda hacerlo. Segundo, atender a la naturaleza de la infracción. El Tribunal tendrá varios elementos en cuenta: examinar si la infracción afecta a los ciudadanos en su conjunto o si afecta a un grupo específico y si su carácter es punitivo o disuasivo, entre otros. Tercero, la severidad y el objetivo de la pena. Para ello se toma como referencia la máxima pena prevista y se hace una diferenciación entre penas de privación de libertad y penas pecuniarias. Las del primer caso son determinantes la clasificación de la infracción como penal, excepto,

según el Tribunal, aquellas que no puedan provocar un perjuicio considerable, ya sea por su naturaleza, duración o modalidades de ejecución. No quiere esto decir que las penas que no sean de privación de libertad queden excluidas directamente de esta categoría. Para las del segundo caso, es decir, para las penas pecuniarias, se deberá tener en cuenta el fin de la misma, sólo aquellas con fin preventivo podrán considerarse infracción penal.

## ii. Aplicado al Dº Tributario

En la jurisprudencia del TEDH encontramos varios casos del ámbito fiscal en los que se aplica la vertiente penal del artículo que tratamos.

El primero es el Asunto S.M. contra Austria, Decisión de la Comisión de 8 de mayo de 1987. Al converger los criterios expuestos en el apartado anterior la Comisión calificó la imposición de una sanción tributaria a un contribuyente austriaco como “*acusación en materia penal*”. En primer lugar, el Derecho Penal austriaco reconoce la infracción como delito, específicamente en el Código de Delitos Financieros. En segundo lugar, la naturaleza de la infracción, es decir, la violación del deber de información, es de carácter penal. En tercer lugar, la severidad de la sanción impuesta, en este caso una pena privativa de libertad de prisión de 4 meses y el pago de una multa pecuniaria, era de tal grado como para denominarla “*infracción penal*”.

Desde entonces el Tribunal se ha mantenido en esta línea jurisprudencial. Sin embargo, en el Asunto Janosevic contra Suecia, Sentencia del TEDH de 21 de mayo de 2003, expresa que los tres criterios recogidos en el Asunto Engel no son cumulativos. Así, incluso sólo concurriendo uno de ellos se podrá nominar la acusación como penal. El TEDH determinó que unos recargos fiscales que se habían impuesto al contribuyente al amparo del ordenamiento jurídico sueco no pertenecían al Derecho Penal del país, no cumpliendo así con el primer criterio. No obstante, al valorar los otros dos criterios restantes concluyó que los recargos afectaban al conjunto de los contribuyentes y que el principal objetivo de los mismos era presionar para que cumplieran con sus obligaciones legales y castigar el incumplimiento de las mismas, así tenían carácter disuasivo y punitivo. Además, el importe de la sanción a la que se enfrentaba el demandante podía elevarse a cantidades muy altas al no tener límite. De esta forma, el Tribunal concluyó en una violación del artículo 6 CEDH, en su vertiente de acceso a los Tribunales y en su

vertiente de derecho a un juicio sin dilaciones indebidas, determinando la naturaleza penal de los hechos y su normativa.

En pocas palabras, los criterios establecidos por el TEDH para calificar de penal una infracción también han sido aplicados a casos del Tribunal en materia tributaria. Además, haciendo la aclaración de que la concurrencia de todos los criterios no será necesaria para la determinación como materia penal.

Una vez expuesto lo anterior, podemos observar, que mientras la expresión “*derechos y obligaciones de carácter civil*” tienen una interpretación restrictiva, la expresión “*acusación en materia penal*” tiene una interpretación extensiva.

c. Derechos procesales: garantías del art. 6 CEDH

La mayoría vienen desarrollados en los párrafos 2 y 3 del artículo 6 CEDH. Sin embargo, como hemos visto, en el párrafo 1 también se incluyen algunos como el derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente, a un juicio sin dilaciones indebidas, y a un Tribunal independiente e imparcial. Cuando se trata de un proceso equitativo los derechos más invocados son los que veremos a continuación.

Para empezar, nos centraremos en **derecho a un juicio sin dilaciones indebidas**. El primer caso que se resolvió en este aspecto fue el Asunto K.H. contra Alemania, n° 16052/90, decisión de la Comisión de 9 de diciembre de 1991. En el ámbito de un procedimiento tributario sancionador se establece que para determinar si efectivamente se ha dado una dilación indebida, el cómputo del plazo contará desde las primeras investigaciones tras la acusación formal, sin necesidad de que finalmente se celebre el juicio o no. Posteriormente, el TEDH ha vuelto a pronunciarse sobre el tema haciendo uso de los criterios expuestos en el Asunto Selmouni. Así, expresa que para determinar la existencia de dilación indebida en el seno de un procedimiento penal habrá que considerar caso por caso, especialmente en la complejidad del mismo, la conducta del interesado, y de la administración.

Baste con muestra el Asunto Janosevic, ya explicado con anterioridad, en el que el declaró la vulneración del derecho a un juicio sin dilaciones indebidas puesto que, pese a la dificultad del procedimiento, la resolución había tardado desde la imposición de los pagos complementarios seis años en llegar, sin ser consecuencia la dilación de la conducta del

contribuyente. Otra ejemplificación la encontramos en el Asunto Wallnöfer contra Austria, Sentencia del TEDH del 11 de junio de 2015. El Tribunal consideró vulnerado el artículo 6.1 CEDH por un retraso de casi 4 años, sin que quedase demostrado que, en ese tiempo, se realizase ninguna investigación, y sin ser tampoco como consecuencia de la actuación del obligado tributario.

A continuación, hablaremos del **derecho a la presunción de inocencia**, recogido en el artículo 6.2 CEDH. En el Asunto Vilho Eskelinen y otros c. Finlandia, Sentencia del TEDH del 19 de abril del 2007, el Tribunal declaró que este derecho entraña dos dimensiones. Primero, la de ser una garantía procesal dentro de un procedimiento penal. De esta forma, su empleo supone tanto límites como exigencias. Segundo, supone una garantía para que no se trate como culpables aquellos que tengan una acusación contra ellos. Con esto se procura el respeto a las decisiones de absolución y de sobreseimiento.

En materia tributaria este derecho fue afirmado en el Asunto A.P., M.P. y T.P. contra Suiza, Sentencia del TEDH de 29 de agosto de 1997. En él, la investigación de las actividades de un contribuyente fallecido concluyó en que había ocultado parte de sus ingresos. La Administración tributaria suiza sancionó mediante reclamación a sus herederos, los cuales alegaron violación del artículo 6.2 CEDH y presentaron una demanda. El Tribunal falló a favor de los demandantes argumentando que “heredar la culpa del fallecido no es compatible con los estándares de la justicia penal en una sociedad gobernada por el Derecho”.

Ahora veamos el **derecho a que la causa sea oída equitativa y públicamente**, invocado en el Asunto Jussila contra Finlandia, Sentencia del TEDH de 23 de noviembre de 2006. El Tribunal se vio en la posición de valorar un recargo del 10% por la Administración tributaria finlandesa, puesto que el tribunal competente se había negado a hacerlo y ante el cual el demandante alegaba violación del derecho en cuestión. El TEDH concluyó que pese a que nos encontrábamos ante un derecho recogido en el artículo 6.1 CEDH, y especialmente relevante en asuntos penales, éste no es absoluto y hay ocasiones en las que puede no exigirse. Más aún, se puede incluso aconsejar que esta no se lleve a cabo atendiendo a razones de eficiencia y economía procesal, ya que como se incluye en la sentencia podría 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*”, derecho también recogido en éste artículo. Por consiguiente, niega la vulneración del derecho a que la causa sea oída equitativa y públicamente, en esta ocasión.

Por último, el **derecho a no autoincriminarse**, en el que se puede apreciar la evolución que ha sufrido la jurisprudencia del Tribunal. A pesar de que este no se recoja literalmente en el artículo 6 CEDH, se trata de un derecho reconocido a nivel internacional y que puede englobarse dentro del derecho a un proceso equitativo (TEDH, 2013). Podríamos decir que es el derecho más invocado y el que más literatura ha generado, tiene mucho peso desde la óptica fiscal. Esto es porque el contribuyente se puede ver forzado por la Administración para que colabore, y atendiendo a este derecho podría negarse, para evitar la imposición de una sanción tributaria, a dar a conocer información decisiva.

Encontramos abundantes sentencias en las que el TEDH se pronuncia sobre esta materia, tal como el Asunto Funke contra Francia, Sentencia del TEDH de 25 de febrero del 1993. En él, el TEDH concluyó que la sanción impuesta a un ciudadano alemán residente en Francia ante la negativa de aportar información en relación a sus bienes en el extranjero iba en contra del derecho a no autoincriminarse. Lo argumentó diciendo que, dado que la administración francesa no sabía a ciencia cierta la existencia de esos bienes, la aportación del acusado suponía autoincriminación. Ulteriormente, en el Asunto J.B. contra Suiza, Sentencia del TEDH de 3 de agosto de 2001, el Tribunal establece que en un caso penal se deberá aprobar la culpabilidad del contribuyente sin hacer uso de instrumentos coercitivos contrarios a su voluntad. Estima que es competencia suya examinar las sanciones impuestas, pero no es examinar si un Estado puede demandar al contribuyente la colaboración con cierta información.

Podemos decir entonces que nos encontramos ante un derecho relativo, puesto que, a pesar de que el contribuyente no esté obligado a aportar información que le incrimine, sí que debe soportar la actividad investigadora de los poderes públicos.

En la actualidad el TEDH sigue pronunciándose sobre el art. 6 CEDH en materia fiscal, baste como muestra el Asunto Melgarejo Martínez de Abellanos contra España, Sentencia del TEDH de 14 de diciembre de 2021. En este asunto el demandante presentó una solicitud de pago indebido en relación con una deuda fiscal y un recargo, y mientras que las de la deuda fue permitida la del recargo fue rechazada. Este presentó una apelación a la Audiencia Nacional alegando que el recargo también debía ser anulado, que fue

rechazada sin facilitar razones adecuadas, a la vez que apelaciones parecidas de los hermanos del demandante sí eran permitidas. El TEDH resolvió precisando que había habido una violación del derecho a un juicio justo por parte de la Audiencia Nacional por no haber proporcionado explicación para su decisión.

### **3.2. Derecho al respeto de la vida privada y familiar: Art. 8 CEDH**

El art. 8 CEDH dice así:

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 del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás.*

#### 3.2.1. Consideraciones Generales

De este artículo se pueden extraer los derechos a los que se le reconoce respeto, todos ellos englobables dentro del derecho a la intimidad. En el primer párrafo se recogen los derechos a: la vida privada, la vida familiar, el domicilio, y la correspondencia. Estamos ante conceptos, que dan lugar a la garantía de una esfera de desarrollo personal y autonomía de las personas, bastante vinculados entre sí (Arzoz Santisteban, 2004).

Atendiendo al TEDH el reconocimiento de los derechos recogidos en el art. 8 CEDH supone también una obligación para los Estados. Esto se refleja no sólo en una no intervención arbitraria en la vida privada, vida familiar, domicilio y correspondencia de los ciudadanos; sino también en la obligación intervenir activamente para garantizar y proteger el respeto a estos derechos. Esta actuación se rige por unos límites en aquellos casos en los que la intervención no es clara, casos en los que se deberá atender al “*balance entre los intereses generales de la comunidad y los intereses del particular*”, como se recoge en el Asunto X., Y. y Z contra Reino Unido. Para señalar la existencia de una obligación positiva, se ponderará la importancia del derecho para el ciudadano y el perjuicio que pueda suponer frente al Estado, como refiere el Asunto Marckx contra Bélgica.

Así, el segundo párrafo se restringe la intervención de los poderes públicos a determinadas circunstancias, siendo las siguientes. Primero, que la injerencia esté prevista en la ley. Este requisito suscita problemas cuando la regulación de las intervenciones por parte de los Estados se hace a través de directrices sin rango de ley, como ocurrió en el Asunto Malone contra Reino Unido, Sentencia del TEDH de 2 de agosto de 1984. Segundo, la injerencia debe obedecer a uno de las finalidades legítimas reconocidas en el artículo. Tercero, que la medida sea fundamental para alcanzar las metas de una sociedad democrática.

### 3.2.2. En relación con el Derecho Tributario

#### a. “Vida privada”

##### i. Interpretación general

No es posible encontrar una definición categórica, de ninguno de los cuatro derechos incluidos en este artículo, ofrecida por el TEDH. La delimitación que lleva a cabo se hace caso a caso, creando así la jurisprudencia un concepto autónomo del Convenio. Con ayuda de esta reconoce una cadena de elementos a través de los cuales se manifiestan los derechos en cuestión.

El Tribunal se pronuncia en el Asunto Niemietz contra Alemania, Sentencia del TEDH del 16 de diciembre de 1992, diciendo que el concepto de vida privada es más amplio que el derecho de privacidad, y en consecuencia debe comprender el “*derecho a establecer y desarrollar relaciones con otros seres humanos*”. En consecuencia, no solo hace referencia al círculo más íntimo de las personas. De distintos pronunciamientos del Tribunal podemos sacar a relucir distintas relaciones abarcables en la “vida privada”, como pueden ser las siguientes.

Primero, del Asunto X. contra Suiza, Sentencia del TEDH de 10 de julio de 1978, la elección de afirmar y asumir la identidad sexual propia, lo que incluye las relaciones sexuales, pero no todas las actividades sexuales. Segundo, una serie de relaciones excluidas del concepto “vida familiar”, como la relación entre padres de acogida y los hijos acogidos, del Asunto Niemietz contra Alemania. Tercero, la intervención de llamadas telefónicas, independientemente de su naturaleza pública o privada. Cuarto, los tratamientos médicos obligatorios, tal como los análisis de orina para la detección del consumo de sustancias estupefacientes. Quinto, las relaciones económicas, extraíble del

ya citado Asunto Niemietz contra Alemania. Estas son especialmente relevantes en el ámbito que nos compete. Estos son ejemplos entre muchos otros pronunciamientos del Tribunal en relación con este concepto.

ii. Aplicado al Derecho Tributario

Si tenemos en cuenta que las relaciones de negocios se llevan a cabo con terceros, tanto estas como sus efectos fiscales, se incluirían en el concepto “vida privada”. En el Asunto Niemietz contra Alemania, ya mencionado anteriormente, el abogado del demandante alegó la vulneración del art. 8 CEDH en cuanto al registro de su oficina, ordenado por un tribunal alemán, en el seno de un procedimiento tributario. El TEDH contempló, que especialmente en casos de profesiones liberales, separar entre las actividades profesionales y las actividades personales de un individuo no se puede hacer con seguridad. Además, el Tribunal matiza que se produciría desigualdad con otros profesionales, si no se tuvieran por componentes de la vida privada de los profesionales liberales sus relaciones profesionales. Debido a lo cual se pronuncia diciendo que sí formarán parte de la misma.

b. “Vida familiar”

i. Interpretación general

Con todos los cambios sociales y legales que hemos sufrido en los últimos tiempos, no cabe sorpresa que la noción de este concepto y, por ende, la jurisprudencia del TEDH también hayan sufrido esta evolución. Se podría decir que el Tribunal adopta una postura flexible. No obstante, el criterio que utiliza para determinar la existencia de “vida familiar” es que haya una existencia real y efectiva de vínculos personales íntimos. Abarca situaciones que van desde el matrimonio, tal y como indica el Asunto Berrehab contra Países Bajos, Sentencia del TEDH de 21 de junio de 1988; a las uniones familiares sin matrimonio, por ejemplo, cuando los hijos no provengan de un matrimonio; pasando por otro tipo de relaciones familiares, por ejemplo, entre abuelos y nietos, ambas se recogen en el Asunto Marckx contra Bélgica, Sentencia del TEDH de 13 de junio de 1979.

ii. Aplicado al Derecho Tributario

En el Asunto Serife Yigit contra Turquía, Sentencia del TEDH de 2 de noviembre de 2010, el Tribunal manifiesta que los distintos tratamientos en materia tributaria que las

autoridades turcas les dan a las parejas unidas por matrimonios religiosos y a aquellas unidas por matrimonios civiles acatan el CEDH.

Aunque es cierto que cuando el Tribunal habla del concepto de “vida familiar” hace referencia tanto al matrimonio como a otros modos de convivencia, siempre que sean significativos los lazos entre los miembros. No obstante, también permite a los Estados tener “margen de apreciación”. Puesto que además de ser significativo en la esfera cultural de los ciudadanos es relevante en cuestiones sociales y fiscales. En vista de que la demandante y su esposo pudieron no sufrir intromisiones del Estado en el desenvolvimiento de su vida familiar, no se pudo considerar que hubiera vulneración del artículo.

En el ámbito del Derecho tributario, es especialmente trascendental la interpretación exhaustiva del concepto en cuestión. Esto es porque la aplicación de un régimen de tributación distinto a las familias con lazos matrimoniales de aquellas con otro tipo de lazos, está prevista en muchos sistemas jurídica. Como ocurre en el sistema español en el IRPF y veremos más adelante.

c. “Domicilio”

i. Interpretación general

El concepto más extendido es aquel que hace referencia al lugar donde se vive de forma estable, admitiendo en ocasiones los alojamientos temporales de larga duración como casas de vacaciones u hoteles de trabajo (TEDH, 2022c).

No obstante, el Tribunal amplía el concepto incluyendo también lugares en los que se desarrollan actividades económicas, es decir, los locales comerciales. Para esto se apoya en la práctica de algunos Estados Miembros, como Francia o Alemania.

ii. Aplicado al Derecho Tributario

Volvemos al Asunto Niemietz contra Alemania, en el que también se habla de la protección del domicilio del contribuyente. Además de la entrada al despacho del abogado del demandado, el Tribunal también ordenó la entrada en el domicilio de dos particulares con objetivo de descubrir la identidad de un infractor penal. El Tribunal declaró la efectiva vulneración del derecho contenido en el artículo 8 CEDH.

Otros pronunciamientos más recientes incluyen el Asunto *Brazzi c. Italia*, Sentencia del TEDH de 27 de septiembre de 2018. En este caso el demandante alegó violación del derecho a la no violación del domicilio, por la búsqueda que las autoridades fiscales italianas llevaron en una casa de su propiedad donde su esposa e hijos vivían durante el año escolar. El Tribunal se pronunció manifestando una violación del art. 8 CEDH por no tener el demandante el beneficio del control judicial efectivo requerido, dado que ningún juez había estudiado la legalidad y necesidad de esa orden de registro.

d. “Correspondencia”

i. Interpretación general

Hace referencia al derecho a comunicarse con otros sin censura y de manera ininterrumpida (Arzoz Santisteban, 2004). En relación con el medio empleado, este podrá ser tradicional, como las transmisiones escritas o telefónicas; pero también podrá llevarse a cabo por medios digitales, como los SMS o los correos electrónicos. Con respecto al contenido, este puede ser tanto de carácter personal como laboral, se considera intrascendente para el amparo del artículo 8.

ii. Aplicado al Derecho Tributario

La protección de este derecho es primordial en el seno de los procedimientos tributarios independientemente de cual sea el medio. Dado que, la Administración precisa de información de los contribuyentes dentro de los procesos (Baker, 2000).

En el Asunto *Huvig contra Francia*, Sentencia del TEDH de 24 de abril de 1990, había una sospecha por defraudación fiscal contra los contribuyentes, ordenando la autoridad francesa la interceptación y grabación de sus comunicaciones por teléfono. El Tribunal consideró la violación del artículo 8 CEDH, siempre que cumpliera los requisitos expuestos en el segundo apartado del artículo.

Si atendemos, otra vez, al Asunto *Niemietz contra Alemania*, adicionalmente el Tribunal ordenó la incautación de cualquier documento que sirviera para identificar al acusado. Aunque en la demanda no se planteara la vulneración del derecho a la “correspondencia”, el Tribunal entró a valorar este punto. Afirmó que la inclusión de la incautación de documentos de este calibre en la orden de registro podía vulnerar este derecho. Tras la valoración de los requisitos del párrafo segundo el TEDH concluye que hubo violación del mismo.

e. Límites en su aplicación

Para poder constatar la violación del art. 8 CEDH en los asuntos expuestos en este capítulo, el Tribunal tuvo que valorar cada uno de los requisitos expuestos en el segundo apartado del mismo.

Para seguir en la línea de uno de los asuntos expuestos veamos la valoración, por parte del Tribunal, de los requisitos del párrafo segundo en el Asunto Niemietz contra Alemania. La respuesta negativa a los puntos de previsión de ley, propósito legítimo de la injerencia, o necesidad de esta para la sociedad democrática, supondría la vulneración del Convenio. Respecto al primer punto, el Tribunal consideró el amparo de la orden de registro bajo el ordenamiento jurídico alemán, cumpliendo así con este. En relación con el segundo punto, enumera los objetivos que las injerencias deben tener, siendo estos: 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, o la protección de los derechos y libertades de los demás. Se establece que en el Asunto Niemietz la injerencia perseguía tanto el objetivo de prevención de infracciones penales, como el de protección de derechos de otros. Genéricamente, en los casos del ámbito tributario el objetivo perseguido será el del bienestar económico del país, como veremos en el Asunto X. contra Bélgica. Llegamos al tercer punto, cabe aclarar que la actuación necesaria para preservar la sociedad democrática se deberá analizar poniendo en una balanza los derechos y libertades del individuo, y el interés general de la sociedad, es decir, a través de un “test de proporcionalidad”. Los principios a valorar son: el interés objeto de protección, la naturaleza de la injerencia producida, y la existencia de una necesidad social que justifique la misma. En este asunto el Tribunal concluye que la injerencia llevaba a cabo por la Administración había sido desproporcionada, no superándose el último punto del test y, así, contraria al artículo 8 CEDH.

En el Asunto X. contra Bélgica, Decisión de la Comisión de 7 de diciembre de 1982, se alega “*bienestar económico del país*” como justificación a la injerencia de los poderes públicos ante un caso en el que tuvo lugar la impugnación de una decisión de la Administración belga por parte de un contribuyente. Esta decisión obligaba al mismo a informar sobre el destino de unos ingresos originarios de la liquidación de propiedades inmobiliarias. En su impugnación el contribuyente exponía que tras esto se le habían agravado las rentas sin fin destinado. La Comisión confirmó la injerencia de la actuación en su esfera privada y pasó a valorar los requisitos del segundo párrafo del artículo.

En relación con el segundo requisito, argumentar que como el objetivo de los poderes públicos es recaudar tributos y evitar el fraude, la injerencia es siempre necesaria podría causar indefensión de los individuos frente al Estado. Puesto que esto significaría que cualquier injerencia en la vida íntima de los particulares podría justificarse por el requisito del “bienestar económico del país”. Se afirma de esta manera que el fin no justifica los medios, y se procede a aplicar el test de proporcionalidad mencionado.

### **3.2.Derecho a la no discriminación: Art. 14 CEDH**

El art. 14 CEDH dice así:

*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.*

#### **3.3.1. Consideraciones Generales**

Este artículo asegura el disfrute de los derechos y libertades integrantes del CEDH de forma igualitaria, y se garantiza tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas (Santamaría Harinas, 2004). Además, la garantía tiene tanto carácter accesorio como carácter autónomo. En el propio texto se enumeran de forma no exhaustiva

Por un lado, su carácter dependiente surge de que la defensa del derecho no puede invocarse de forma individual, sino únicamente respecto de demandas que aleguen violación de otro de los derechos del Convenio (TEDH, 2018). De esta forma, no solo se demandaría la injerencia de los poderes públicos sino también la diferencia de trato en esa interferencia. Así, es indispensable que el demandante sea titular de otro de los derechos del Convenio para poder invocar la discriminación. No obstante, no es necesario que este otro derecho sea infringido, las medidas respetuosas podrían también conllevar vulneración. Por otro lado, su carácter autónomo saca a relucir que puede verse violado a pesar de la no determinación de violación por parte del Tribunal. Cabe mencionar que la enumeración del artículo es no exhaustiva (García Caracuel, 2009).

En el Asunto *“relativo a ciertos aspectos de las leyes sobre el uso de idiomas en educación en Bélgica”* contra Bélgica, Sentencia del TEDH de 23 de julio de 1968, se establece que el precepto no prohíbe todo el trato diferenciado, puesto que en ciertos casos estas diferencias son requeridas. Sí prohíben, sin embargo, los tratos diferenciales entre personas en situaciones análogas, atendiendo a cada caso; en las que además no haya una justificación objetiva y razonable para ello, es decir, cuando no persigan un “fin legítimo”. Se deberá atender a la proporcionalidad entre los *“medios empleados y el fin perseguido”*. Para esto se les otorga a los estados *“margen de apreciación”* para llamar las diferencias de trato de ciudadanos en situaciones similares como discriminación o no discriminación. El obstáculo en este criterio es que los Estados podrán basarse en este “fin legítimo” para justificar discriminaciones enlazándolas con el interés general.

Hay que mencionar, que además de tratarse de un derecho de los ciudadanos también se trata de una obligación para los Estados, dado que el artículo dice *“ha de ser asegurado”*. Esta obligación tiene dos vertientes; la negativa, es decir, la obligación de no discriminar; y la positiva, la actuación con objetivo de garantizar el trato igualitario para los ciudadanos. El 4 de noviembre de 2000 se firmó en Roma el Protocolo adicional nº12. Su aprobación supuso el reconocimiento de una prohibición general de discriminación, dice así: *“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”*, de esta forma se le atribuye un ámbito de actuación al Tribunal que va más allá del artículo 14 del Convenio.

### 3.3.2. En relación con el Derecho Tributario

Como hemos visto, el artículo 14 requiere su aplicación combinada con otro artículo del Convenio. En materia tributaria, requiere especial relevancia la aplicación conjunta con el artículo 1 del Protocolo núm. 1, dado que es el único que hace referencia directa a esa materia (García Caracuel, 2009), y del que hablaremos en el siguiente apartado. Se confirma así la idea de que la naturaleza del impuesto hace que se pueda producir un

atentado del derecho de propiedad, derecho que encuentra protección en el mencionado art. 1 del Protocolo número 1.

Por lo que se refiere al cumplimiento de los requisitos materiales de aplicación de otro derecho del CEDH para invocar discriminación, en el ámbito fiscal, ha sido indispensable. Como ocurre en el Asunto Vidacar S.A. y Opegroup S.L. contra España, Sentencia del TEDH de 20 de abril de 1999, en el que dos empresas presentaron una demanda alegando violación de los arts. 6 y 14 del CEDH. El Tribunal Superior de Justicia de Baleares no aceptó ni la cuestión de inconstitucionalidad ni el recurso de amparo que se quería presentar ante el Tribunal Constitucional, a diferencia de otras empresas similares, a las que sí se les había permitido. Al no ser el objeto de la dispuesta “*derechos y obligaciones civiles*”, el Tribunal no consideró la aplicación del artículo 6 CEDH por no cumplirse los requisitos.

De forma teórica esta situación cambió con la entrada en vigor en 2005 del Protocolo Adicional núm. 12 y la introducción de la prohibición de no discriminación con carácter general, como se ha expuesto en el apartado anterior. No obstante, en vista a que la mayoría de los Estados parte en la Convención no han ratificado aun el Protocolo, por ahora este derecho general no se ha traducido en jurisprudencia relevante. Actualmente, únicamente 18 de los 47 Estados miembros del Consejo de Europa lo han hecho. En España fue ratificado el 13 de febrero de 2008, entrando en vigor el 1 de junio de ese mismo año, según el Instrumento de ratificación del Protocolo número 12 al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.

Está claro que las medidas fiscales que implemente el Estado deben perseguir el beneficio de los ciudadanos. A pesar de esto, es frecuente que sea en grupos de personas específicas en las que se concentren los hechos imposables en el ámbito tributario. Por ellos los pronunciamientos del TEDH son claves para precisar las diferenciaciones que son razonables y aquellas que suponen una discriminación.

Entre los motivos de discriminación más frecuentes encontramos los siguientes.

Primero, por razón de **género**. Nos encontraríamos ante esta situación cuando el sujeto de una obligación tributaria se determinará atendiendo a su sexo. A pesar de que, la mayor parte de las veces que se invoca el derecho a no discriminación por razón de género se hace por un trato desfavorable al género femenino, este no es siempre el caso. Baste como

muestra el Asunto Van Raalte contra Países Bajos, Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1997. En él, un ciudadano holandés presenta una demanda alegando la discriminación que suponía la diferencia de trato de una obligación tributaria exonerada a mujeres mayores de 45 años, solteras y sin hijos. La justificación era que la misma iba destinada a prestaciones infantiles, y que estas tenían pocas posibilidades de quedar embarazadas. El demandante fundamentaba su posición en la existencia de discriminación pues los hombres mayores de 45 años, solteros y sin hijos si debían hacer frente al pago del mencionado tributo. Para poder entrar a valorar el carácter discriminatorio el TEDH tuvo que convenir con el demandante que el asunto era regido por el derecho recogido en el artículo 1 del Protocolo Adicional 1 del CEDH, por el carácter accesorio del derecho que tratamos. El Tribunal consideró que la distinción de trato no podía incluirse dentro del margen de apreciación de los Estados puesto que, si contraían matrimonio con alguien que ya tuviera hijos se verían beneficiadas de las prestaciones de las que se habían visto exoneradas. Por esta reflexión, junto con otras incluidas en su pronunciamiento el TEDH entiende que la discriminación no contaba con justificación suficiente y que, por tanto, había una violación del artículo 14.

Segundo, por razón de **nacionalidad**. En principio se establece que un ciudadano no nacional de un Estado, no podrá reclamar estar en igualdad absoluta con los nacionales del propio Estado, precisamente por la falta del vínculo jurídico que supone la nacionalidad. A pesar de esto, en materia tributaria, podría considerarse el pago de impuestos por extranjeros como el vínculo jurídico con el Estado de residencia, como vemos en la jurisprudencia del TEDH. Ilustremos esto con el Asunto Gaygusuz contra Austria, Sentencia del TEDH de 16 de septiembre de 1996, en el que a un nacional extranjero no se le atribuyó una ayuda social por no ser austriaco, cuando los ciudadanos que sí lo eran únicamente debían cumplir un criterio de desempleo. Esto constituyó una violación del derecho, según el Tribunal, puesto que las circunstancias del demandante estaban “*factualmente muy cerca de la de un ciudadano austriaco*” y así, no había justificación válida.

Tercero, por razón de **discapacidad**. Este motivo no está enlistado en el artículo 14 CEDH, pero pudiera ser relevante en algunas situaciones. En materia tributaria lo es cuando la discapacidad puede llevar consigo la dispensa de pago de alguna obligación tributaria. En este ámbito cabe mencionar el Asunto Glor contra Suiza, Sentencia del

TEDH de 30 de abril de 2009, en el que se obligó a un contribuyente discapacitado a pagar una cantidad por no poder llevar a cabo el servicio militar. Pese a que solicitó evitar el pago de la tasa a través de la realización del servicio compensatorio, la solicitud fue denegada por no llegar al porcentaje de discapacidad requerido ni negarse al servicio militar por objeción de conciencia. Por consiguiente, el TEDH determinó el carácter discriminatorio de la medida.

Cuarto, por razón de **matrimonio**. En el asunto P.M. contra Reino Unido Sentencia del TEDH de 24 de agosto de 2004 se manifestó que la relación entre los padres es independiente de la relación que tienen con sus hijos. Por eso, la regulación británica en la que se especifica que solo podrán deducirse pagos por pensiones de alimentos aquellos que hayan estado casados se consideraba diferencia de trato y contravenía el art. 14 CEDH. En contraste con otro asunto, Burden contra Reino Unido, Sentencia del TEDH de 29 de abril de 2008. Las demandantes eran dos hermanas ancianas, solteras, que habían vivido juntas toda su vida y durante los últimos 30 años en una casa de propiedad conjunta construida en un terreno heredado de sus padres. Cada una hizo su testamento dejando todos sus bienes a la otra hermana. Su queja se enfocaba en que cuando una de las dos muriese la superviviente tendría que enfrentarse a altos impuestos por la herencia, a diferencia del superviviente de un matrimonio o una unión civil. El Tribunal concluyó que en este caso las situaciones no eran comparables y que, por tanto, no había violación del derecho a la no discriminación.

A partir de lo expuesto, cabe concluir que dependerá de las circunstancias concretas de cada caso de que el Tribunal aprecie discriminación en la aplicación, deducción o exención de impuestos. A pesar de que este tendrá en cuenta las alegaciones de los Estados, hay motivos de discriminación, como el sexo, la nacionalidad o la discapacidad, en los que la justificación es muy complicada.

### **3.4. Derecho a la protección de la propiedad: Art. 1 del Protocolo Adicional 1 al CEDH. Posible colisión con la obligación de contribuir.**

#### *3.5.1. Marco histórico y teórico del concepto de propiedad*

Las discusiones en teoría política y jurídica sobre la propiedad se remontan a siglos atrás.

En la Antigüedad, este derecho se remonta a leyes babilónicas y egipcias que ya reconocían la propiedad privada y ya instauraban normas para su protección. Al igual que en la filosofía griega y romana, en las que se consagraba tanto como derecho natural como principio de justicia. En su obra “La Política”, Aristóteles habla de la propiedad como vía para satisfacer necesidades humanas y para estabilizar la sociedad. Más adelante, en la Edad Media, el sistema feudal y la Iglesia Católica estaban directamente relacionados con el derecho de propiedad (Cordero y Aldunate, 2008). La principal fuente de la misma era la tenencia de la tierra, no es de extrañar entonces que fueran los propios señores feudales los que tuvieran casi todo el poder en relación a esta. Con salvedad de la Iglesia siendo a través de sus instituciones como ejercía poder (Cordero y Aldunate, 2008).

En la Edad Moderna, el concepto de propiedad sufrió un gran desarrollo, puesto que la intención de romper con el Antiguo Régimen trajo consigo la implantación de un sistema en el que la libertad individual y el reconocimiento de la plenitud y absolutismo de la propiedad privada fueran pilares. A partir del siglo XVIII se fue recogiendo también en las declaraciones de derechos y libertades fundamentales. De ahí que, podamos decir que la Codificación que supuso la Revolución Francesa es uno de los acontecimientos que han impulsado la evolución de la concepción de propiedad hasta nuestros días.

Con la Ilustración y la Revolución Industrial el concepto se desarrolló todavía más. Pensadores como John Locke y Adam Smith, en este contexto inicial de economía liberal, concebían la propiedad privada como derecho natural e inalienable al ser humano, que permitía el control y utilización de los recursos para el beneficio de los propios individuos. La intervención del Estado debía estar preestablecida y ser mínima, por estar basada en la idea de libertad. Esta concepción de la propiedad como límite para la actividad estatal la leemos en obras como “Dos tratados sobre el gobierno civil” de Locke, o “La riqueza de las naciones” de Smith.

En el siglo XIX, adoptó un papel todavía más central de la mano de autores como Karl Marx, por un lado, y John Stuart Mill, por otro. Mientras que el primero sostenía que se trataba de una forma de opresión y debía ser reemplazada, el segundo la concebía como un derecho natural, además de un incentivo para el progreso y la innovación. Así, lo exponían en sus obras “El capital” y “Principios de economía política”, respectivamente. Pero a partir de este momento se le van a ir concediendo más facultades al Estado para poder satisfacer las necesidades colectivas siempre sin pasar por alto las individuales.

En el siglo XX, tras la Primera Guerra Mundial, el concepto de propiedad pasó a ser un tema muy importante en la teoría de los derechos humanos y de la justicia social, especialmente con la mayor intervención estatal en la economía. Con el liberalismo en muchos sistemas se estaban sufriendo crisis económicas, desaprovechamiento de los recursos y grandes desigualdades. De esta forma, se buscaba corregir esto y garantizar el bienestar de todos los ciudadanos. Varios pensadores se pronunciaron al respecto. Dworkin, en su libro “Los derechos en serio”, expuso que al tratarse de un derecho fundamental debía estar protegido en constituciones para evitar la interferencia injustificada del Estado. Otros como Amartya Sen argumentaban que además de ser un derecho individual contaban con valor social y político, al que se le debía dar relevancia, tal y como explica en su obra “Desarrollo y libertad”.

La actuación del Estado en este ámbito se manifiesta de distintas formas, pero principalmente a través de intervenciones administrativas y manifestaciones del poder tributario. La primera, mediante expropiaciones, servidumbres y ocupaciones temporales, entre otras; la segunda, mediante la recaudación de tributos, multas y otras contribuciones (Held, 1997).

### *3.5.2. Relación entre propiedad y tributo*

La propiedad forma parte del sistema desarrollado en los Estados de hoy en día. Esto es debido a que en los sistemas legales en los que están basadas sus economías la adquisición, intercambio y transmisión de propiedades son fundamentales. Sin embargo, estos sistemas de mercado no podrían existir sin la base estructural que proporcionan los gobiernos a través de la recaudación de tributos. Aquí es donde surge gran parte de la controversia sobre dicha recaudación, ¿es justa o injusta? La respuesta a esta pregunta variará dependiendo del fundamento ético de adquisición de las ganancias. De una parte, la recaudación tributaria podrá ser justa cuando financie servicios públicos esenciales como la educación, la salud y seguridad... De otra parte, podrá ser injusta cuando los fondos no se utilicen adecuadamente o incluso si se razona que impuestos más altos a los más ricos desincentivan la creación de la riqueza. Argumentando que la propiedad privada es una “construcción legal” no se puede defender propiedad y tributo como realidades separadas, puesto que la tributación es parte esencial del sistema de derechos de

propiedad. Por consiguiente, la justicia o injusticia fiscal implicaría forzosamente la justicia o injusticia del sistema de derechos de propiedad (Murphy y Nagel, 2002).

### 3.5.3. Artículo 1 del Protocolo Adicional 1 al CEDH

El art. 1 del Protocolo Adicional 1 del CEDH dice así:

*Toda persona física o jurídica 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 tienen los Estados de dictar 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.*

#### a. Consideraciones Generales

No fue hasta la aprobación del Protocolo Adicional 1 que el Convenio trató la propiedad, es decir, en su texto original no se hacía referencia alguna a derechos de contenido patrimonial. No obstante, al introducirse como parte de un Protocolo se permitía a los Estados no tener que ratificar este para ratificar el Convenio. Esta decisión se tomó con el objetivo de no comprometer la capacidad de los Estados de imponer tributos (García Caracuel, 2009), por ser el derecho a la propiedad uno de los menos principales de los llamados “derechos vitales”. De todas formas, tal y como dice el artículo, esto no impedirá que los Estado puedan promulgar la legislación que consideren para regular la utilización de bienes atendiendo al interés general o para asegurar pagos como multas o impuestos.

El ámbito de aplicación del derecho serán los bienes, y los titulares del mismo podrán ser tanto personas físicas como jurídicas. Como ocurre con otros artículos del CEDH, el Tribunal otorga un concepto autónomo a la palabra “bien”, que no siempre va a la par de los conceptos desarrollados por los Estados. El TEDH se ha pronunciado en diversas ocasiones para matizar la aplicación del artículo. Primero, en el Asunto Vasilescu contra Rumania, Sentencia del TEDH de 22 de mayo de 1998, diciendo que la protección de los bienes únicamente procede cuando haya una “*confiscación de hecho de los mismos*”. Segundo, en asuntos como Iatridis contra Grecia, Sentencia del TEDH de 25 de marzo de 1999, o Gasus Dossier contra Países Bajos, Sentencia del TEDH de 23 de febrero de 1995;

en los que expresa que los bienes que protegen no serán sólo los corporales, sino que los activos no corporales como lo pueden ser el fondo de comercio de una empresa o una garantía real para el cumplimiento de una obligación también entran dentro del objeto de protección de este derecho por ser “*intereses patrimoniales*”. Sin embargo, el Tribunal también se ha pronunciado sobre elementos que no se pueden considerar objeto de protección por no ser “*intereses patrimoniales*”, como en el Asunto Van der Musselle contra Bélgica, Sentencia del TEDH de 23 de noviembre de 1983, caso en el que excluye los gastos en los que incurre un abogado por ejercer el turno de oficio.

Hay dos causas por las cuales el derecho de propiedad puede ser limitado por el Estado. Primero, en caso de expropiación o privación de propiedad. Cuando los poderes públicos privan por razones de “*utilidad pública*”, previstas por la regulación estatal y acordes con el derecho internacional. Segundo, la limitación al derecho de la propiedad a través de una “*reglamentación del uso de los bienes*”, siempre que persiga el “*interés general*” o para garantizar la recaudación de los “*impuestos*”, “*multas*” u otro tipo de “*contribuciones*”. Pero, ¿cómo diferenciar estos dos supuestos? La cuestión es de dificultad elevada, así lo vemos en la jurisprudencia del Tribunal. Por un lado, la expropiación tiene lugar cuando la capacidad sobre los bienes se ve condicionada de manera permanente, sea por ley o, de hecho, es decir, cuando hay desposesión. Por otro lado, se tratará de reglamentación del uso cuando no nos encontramos en el primer supuesto. Entre las situaciones en las que el TEDH ha considerado que no hay injerencias del Estado por haber reglamentación del uso encontramos, entre otras: el Asunto Marck contra Bélgica, Sentencia del TEDH de 13 de junio de 1979 con respecto a las limitaciones sobre las herencias y el Asunto Pine Valley contra Irlanda, Sentencia del TEDH de 29 de noviembre de 1991, sobre los requisitos para obtener licencia para llevar a cabo determinadas construcciones. De todas formas, la consecuencia de ambos supuestos es la misma, la violación del artículo 1 del Protocolo.

No obstante, según el Tribunal, la interferencia con la propiedad estará justificada cuando cumpla dos condiciones, debe ser legal, por ejemplo, que sea acorde a la ley doméstica, y debe ser legítima (Sermet, 1998). En otras palabras, el cumplimiento de la ley y los procedimientos nacionales no es suficiente: la intromisión también debe, según el Artículo 1, ser acorde con el interés público y el interés general.

En cuanto a la legalidad de la intromisión, el artículo que tratamos establece que la privación de la propiedad debe estar sujeta a las “*condiciones previstas por la ley*” y ese

control del uso debe basarse en “*las leyes que [el Estado] estimen necesarias*”. Este requisito de legalidad pretende ser una salvaguarda contra las medidas arbitrarias.

A su vez, la legitimidad de la intromisión hace referencia a la justificación de la medida que pueda tomar el Estado. Es importante conocer el significado del término “*interés general*”, en los que los estados tienen bastante margen de apreciación. En el Asunto James contra Reino Unido, Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1986, el Tribunal planteó una serie de puntos interesantes en relación con estos conceptos, sin hacer distinción fundamental entre ambos. Además, reconoció que el interés público también podía ser el interés de otro individuo. Se manifiesta diciendo que son los estados los que mejor conoce las necesidades e intereses de su sociedad, y por eso la función que tendrá el TEDH será únicamente de control.

Todas estas expresiones del Tribunal pueden resumirse en los siguientes puntos para determinar si la intromisión del Estado en la propiedad de un particular puede estar justificada o no.

Primeramente, se atenderá a la legalidad de la intervención del Estado, tratándose esta de una condición ineludible. Segundamente, se deberá considerar si persigue objetivos expuestos en el artículo, pudiendo ser la utilidad pública, el interés público, o el pago de contribuciones o multas. Terceramente, se analizará la proporcionalidad de la medida.

Estas tres reglas están interconectadas, en concreto la segunda y la tercera hacen referencia a ejemplos específicos de intromisiones en el derecho de propiedad, teniendo que interpretar atendiendo al principio recogido en la primera, buscando la proporcionalidad entre los medios empleados y el objetivo a alcanzar.

#### b. En relación con el Derecho Tributario

Podríamos decir que el art. 1 del Protocolo Adicional 1 al CEDH es el primero que habla de tributos, aunque sea de forma indirecta a través del tratamiento de la propiedad. Ya que la vinculación del artículo 1 viene justificado por el carácter patrimonial de las obligaciones tributarias. El TEDH reserva a los poderes públicos el derecho de obtener recursos necesarios de los ciudadanos, frente a la necesidad de proteger sus bienes. De esta forma, el juez europeo está autorizado para sancionar las medidas confiscatorias y desproporcionadas en relación con el interés general de la comunidad (García Caracuel,

2009). Siempre sin que esto suponga un obstáculo para el establecimiento de los regímenes tributarios de los Estados.

El concepto autónomo que el Tribunal le ha otorgado al término “bienes” cobra especial relevancia en este ámbito. Porque, aunque haya afirmado en asuntos como *Marckx* contra Bélgica, que el derecho de propiedad va dirigido a los bienes actuales de las personas, ha acabado por formar un concepto lo suficientemente amplio como para incluir las reclamaciones ante la Administración tributaria que puedan llevar a cabo los contribuyentes. Lo que sí ha clarificado es que la protección únicamente va dirigida a los bienes actuales nunca está garantizado a adquirir un bien o derecho en el futuro.

Hay diversos pronunciamientos en los que se puede apreciar esta ampliación del concepto de “bienes” por parte del Tribunal. Por ejemplo, en el Asunto *National & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society* c. Reino Unido, en el que considera que, siempre que estén fundadas en Derecho, los derechos a presentar reclamaciones se podrán considerar bienes. De igual manera, en el Asunto *Buffalo S.R.L. en liquidación* contra Italia, Sentencia del TEDH de 3 de octubre de 2003, el Tribunal expresa que se estará obligado a compensar a los contribuyentes por los retrasos en la devolución de impuestos.

La invocación de este derecho no está igualmente admitida en todos los supuestos, cuando se trata de normativa relativa a las figuras tributarias tiene mayor amplitud que cuando se trata de aplicación de mecanismos procedimentales (García Caracuel, 2009). En el primer grupo hay una relación directa del precepto a aplicar con los bienes del contribuyente. Los tres criterios que sigue el Tribunal para determinar la aplicabilidad del artículo son extraídos del Asunto *Sporong y Lonroth*, Sentencia del TEDH, de 23 de septiembre de 1982. Primero, una cuestión central sobre la protección de bienes; segundo, la determinación, por parte del órgano decisorio, de la legitimidad de la injerencia estatal; y, tercero, la evaluación del grado de la intervención para determinar su carácter confiscatorio o no confiscatorio (García Caracuel, 2009). Por el contrario, cuando se trata de disposiciones procedimentales a la aplicación de estos tributos, la aplicación del artículo no es tan sencilla para el Tribunal. Las medidas en estos casos no son atentado directo contra el patrimonio, sino que hacen referencia a como los atentados son orientados (García Caracuel, 2009).

La evaluación del grado de intervención por parte del Estado, también denominado criterio de proporcionalidad es especialmente relevante en la jurisprudencia del Tribunal. Baste como muestra el Asunto Stran Greek Refineries and Stratis Andreadis contra Grecia, Sentencia del TEDH, de 9 de diciembre de 1994. En este caso, el Tribunal consideró la violación del artículo 1 del Protocolo Adicional 1 al CEDH por la imposición de una multa a una empresa petrolera griega. Esta sanción era desproporcionada con la infracción cometida por la empresa por no haber valorado su capacidad de pago. Igual ocurre en el Asunto Malhous contra República Checa, Sentencia del TEDH, de 13 de diciembre de 2000. Existía una ley checa que autorizaba la confiscación de bienes cuando se cometían determinados delitos fiscales. El TEDH valoró la confiscación desproporcionada entre la gravedad del delito y la confiscación, la dudosa conexión entre ambos, y así, la violación del derecho a la propiedad. Pero, el Tribunal no siempre falla a favor del demandante. Sirva de ejemplo el Asunto Serkov contra Ucrania, Sentencia del TEDH, de 7 de julio de 2011. En este caso, se determinó que la retención de una fracción del salario de un empleado ucraniano para la recaudación de impuestos no violaba el artículo 1 del Protocolo Adicional 1 del CEDH por ser proporcionada y necesaria, y proporcional a los ingresos del empleado. Otro ejemplo en el que el Tribunal no considera la admisibilidad de las demandas en este ámbito es el Asunto Cacciato c. Italia, y Guiso y Consiglio c. Italia de 16 de enero de 2018. Los demandantes presentaron una queja por la expropiación de las autoridades municipales de sus tierras, además del impuesto del 20% que estaban obligados a pagar por la compensación recibida. El TEDH manifestó que la queja era inadmisibile por estar el impuesto dentro del margen de apreciación del legislador y no haber causado carga financiera excesiva.

#### **4. EL ÁMBITO ESPAÑOL**

En el ordenamiento jurídico español, los derechos y libertades fundamentales vienen recogidos en el Título I de la Constitución Española. Los cuales presentan concordancia con aquellos garantizados por el CEDH, como veremos a continuación.

Es indispensable precisar que existe diferenciación entre la terminología “derechos fundamentales” y “derechos humanos”. Esta se basa en el territorio en el que resultan aplicables. Mientras que cuando se habla de “derechos fundamentales” se hace referencia

a aquellos recogidos por la Constitución, cuando se habla de “derechos humanos” se hace referencia a los que no tienen limitación territorial (Navas & Cusí, 2018). Estos segundos, serán, por tanto, atribuibles a todos los individuos.

Además, cabe recordar, tal y como se expuso al comienzo del trabajo, los artículos correspondientes a derechos y libertades fundamentales deberán interpretarse atendiendo a los convenios internacionales en la materia, como describe el art. 10.2 CE:

*“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”.*

Dentro de los tratados y acuerdos internacionales que menciona el artículo podemos incluir el Convenio Europeo de Derechos Humanos.

#### **4.1. La postura del Tribunal Constitucional en relación con el derecho a un juicio justo**

En la Constitución española el equivalente al art. 6 CEDH, es el art. 24 CE, que dice así:

*1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.*

*2. Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia.*

*La ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos.*

Estableciendo esa misma vinculación entre el Poder judicial y los particulares expuesta en el Convenio, a través de un proceso equitativo.

Al igual que el art. 6 CEDH con respecto al TEDH, el art. 24 CE con respecto al TC, también es el derecho que más demandas de recurso de amparo produce. Este, igualmente, ha reconocido la titularidad del mismo a personas jurídicas, como podemos observar en

la STC 19/1983, y de forma excepcional a las personas jurídico-públicas, siempre que no gocen de privilegios procesales, como vemos en la misma sentencia.

El Tribunal Constitucional rescata de este precepto los siguientes derechos. Primero, el derecho de libre acceso a los Jueces y Tribunales; en este sentido se aprecia la STC 223/2001. Segundo, el derecho a obtener una sentencia que ponga fin al litigio suscitado en la instancia adecuada, como vemos en sentencias como la 144/2003. Tercero, derecho al cumplimiento de la sentencia, como en la y STC 224/2004. Y, por último, derecho a entablar los recursos legales, baste como muestra la STC 21/2002.

En relación con la prohibición de la indefensión, el TC se refiere a ella como: *“la idea de indefensión engloba, entendida en un sentido amplio, a todas las demás violaciones de derechos constitucionales que puedan colocarse en el marco del artículo 24 CE”*, visto en la STC 48/1984. Bastaría con la infracción de una norma procesal, la privación de una parte o limitación por completo de la defensa para que se vulnera esta prohibición.

Con respecto al derecho a un proceso penal con garantías, el Tribunal Constitucional desde el inicio expresó su aplicación a cualquier tipo de proceso, como apunta en su STC 13/1981. Vemos aquí correspondencia con la jurisprudencia del TEDH. Por ejemplo, con la prohibición de jueces excepcionales, plasmado en la jurisprudencia constitucional en sentencias como la 199/1987, y en la jurisprudencia comunitaria en asuntos como *Bulut contra Austria*, Sentencia del TEDH, de 22 de febrero de 1996.

En relación con el TC también encontramos pronunciamientos sobre este derecho en materia fiscal. Baste como muestra, la Sentencia del TC 108/2013, en la que el TC se pronunció valorando la actuación de la Administración como vulneradora del derecho a la tutela judicial efectiva. Dada una *“modificación de la cuantía de los derechos del procurador que altera los términos de la imposición de costas acordada en la sentencia y que trae causa de la inaplicación inmotivada de la norma reglamentaria que aprueba el arancel de derechos de los procuradores”*.

#### **4.2. La ley del IRPF y el art. 8 CEDH**

La Constitución española habla del derecho a la intimidad en su art. 18, expresando lo siguiente:

- 1. Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.*
- 2. El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.*
- 3. Se garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial.*
- 4. La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos.*

Como vimos anteriormente, hay Estados que dan distinto tratamiento a los distintos tipos de familia, permitido por el TEDH y su amplia interpretación del término “*vida familiar*”. En el sistema español, se hace distinción entre las familias con lazos matrimoniales y otros tipos de familias. Es por eso que parece relevante entrar a valorar brevemente la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas.

Las familias podrán tributar de dos formas, atendiendo a la Ley del IRPF. Primero, a través de la tributación individual, en la que cada miembro que obtenga rendimientos hará su propia declaración de la renta, y computa sus propias rentas y deducciones. Segundo, a través de la tributación conjunta, regulada en el art. 82 de la propia ley, y que dice así:

*1. Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:*

*1.ª La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:*

- a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.*
- b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.*

*2.ª En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.ª de este artículo.*

*2. Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.*

*3. La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año.*

Observamos que hace referencia, por un lado, a las familias originadas en el matrimonio, y por otro, a las familias no originadas en el matrimonio o aquellas sujetas a la separación legal de los cónyuges. No obstante, el artículo deja atrás realidades sociales cada vez más presentes en España, como lo son las parejas de hecho. Atendiendo a este, en el sistema tributario español, las parejas de hecho sin vínculo matrimonial no podrán tributar de forma conjunta, sino que uno de los miembros tendrá que formar unidad familiar con sus hijos, bien menores bien incapacitados judicialmente, mientras que el otro miembro tendrá que declarar de forma individual (Agencia Tributaria, s.f.). Igual ocurrirá en casos de divorcio o separación con guardia y custodia compartida. Además, pone de manifiesto cómo el ordenamiento español hace una interpretación menos extensiva que el TEDH del concepto “vida familiar”, teniendo bastante espacio de mejora para adaptar el impuesto a nuevas realidades sociales y económicas.

#### **4.3. Los beneficios a la Iglesia Católica y el art. 14 CEDH**

El derecho a la no discriminación viene recogido en el art. 14 CE, que expresa lo siguiente:

*Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.*

Vemos como una vez más los artículos del CEDH encuentran su correspondencia con los artículos de la CE. Además de los motivos por los que se puede producir discriminación desarrollados en el apartado correspondiente, existe otro que tiende a tener frecuencia, discriminación por motivos de religión.

La Constitución habla de religión en su artículo 16, expresando que:

*1. Se garantiza la libertad ideológica, religiosa y de culto de los individuos y las comunidades sin más limitación, en sus manifestaciones, que la necesaria para el mantenimiento del orden público protegido por la ley.*

*2. Nadie podrá ser obligado a declarar sobre su ideología, religión o creencias.*

*3. Ninguna confesión tendrá carácter estatal. Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones.*

Basándonos en estos dos preceptos cabría la duda de si los sonados beneficios fiscales otorgados a la Iglesia Católica son discriminatorios y susceptibles de violar alguno de estos artículos. Actualmente, la Iglesia Católica cuenta, entre otras, con las siguientes especialidades en su régimen fiscal:

Primero, están exentas del pago del Impuesto de Sociedades (IS). Esto se encuentra regulado en el artículo 7 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Esto se traduce en que no deberá pagar impuesto sobre los ingresos que reciba, por ejemplo, donaciones.

Adicionalmente, atendiendo al artículo 62.1.c) de la Ley de Haciendas Locales, también están exentas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). En estos inmuebles se incluyen: iglesias, catedrales, seminarios, colegios religiosos...

Tampoco estarán sujetas al pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, recogido por el artículo 45.I.A) b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Está exenta de este impuesto en la compra y venta de bienes inmuebles.

Además, la Iglesia tiene asignación de fondos públicos a través de los Presupuestos Generales del Estado. Esto está regulado por el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 1979, que en su artículo VI establece los criterios y procedimientos para la asignación de los mismos. Según la Ley 31/2022, de Presupuestos Generales del Estado esta asignación se llevará a cabo a través del IRPF, en el que los contribuyentes pueden destinar una parte de sus impuestos a la Iglesia marcándolo como tal en una casilla.

No obstante, la Iglesia Católica no es la única confesión religiosa que puede recibir estos beneficios. Otras entidades sin ánimo de lucro podrán beneficiarse siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos por nuestro ordenamiento jurídico y estén debidamente registradas en el registro correspondiente. Esto lo establece la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, que incluye exenciones de impuestos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sociedades.

Los requisitos a los que, tanto la Iglesia Católica como otras entidades sin fines lucrativos, deben estar sujetos para poder recibir financiación a través del IRPF están regulados en el artículo 16 de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y son los siguientes:

- Estar legalmente constituida en España con personalidad jurídica propia.
- Tener fines de interés general y estar incluidas en el ámbito de aplicación de la ley.
- No tener ánimo de lucro y dedicar sus recursos y actividades al cumplimiento de sus fines estatutarios.
- No estar incursas en ninguna de las prohibiciones establecidas en la ley.
- Cumplir con las obligaciones contables y fiscales establecidas en la normativa vigente.

Así, en el art. 7.2 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, se establece que la aplicación de los beneficios fiscales previstos legalmente para entidades sin ánimo de lucro, podrán ser de aplicación también a Iglesias, confesiones y comunidades religiosas.

No se trata de una medida discriminatoria puesto que todas las entidades religiosas y organizaciones sin fines de lucro pueden optar a recibir fondos públicos a través de esta vía. De esta forma, a pesar de ser la Iglesia Católica la confesión religiosa mayoritaria en España y, por tanto, recibir mayor financiación, otras confesiones también son susceptibles de dichos beneficios. Lo cual garantiza, en la CE, la igualdad ante la ley y la libertad religiosa.

De hecho, a día de hoy, además del Acuerdo con la Santa Sede, hay otros tres acuerdos entre el Estado español y confesiones religiosas. Estos son, el Acuerdo entre el Estado español y la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (FEREDE) de 1992, el Acuerdo entre el Estado español y la Comisión Islámica de España de 1992, y el Acuerdo entre el Estado español y la Federación de Comunidades Judías de España de 1992 (Congreso de los Diputados, 2017).

En cualquier caso, los debates en relación con estos beneficios y su posible controversia con el principio de aconfesionalidad del Estado están a la orden del día. Ya que algunos

consideran que este no está manteniendo la neutralidad y apoya a la Iglesia Católica con mayor intensidad que a otras confesiones religiosas.

El TEDH se ha pronunciado sobre esta cuestión en distintas ocasiones, entre ellas el Asunto Alujer Fernández contra España, Sentencia del TEDH de 14 de junio de 2001. En esta ocasión, miembros de la Iglesia Evangélica en Valencia demandaron al gobierno español por discriminación con fundamento religioso. Protestaban por no poder destinar un porcentaje de sus impuestos a esta Iglesia, y tener que elegir entre destinarlos a la Católica o a otro propósito de caridad. La resolución del Tribunal explicaba que, atendiendo a la ley española, hacía falta firmar un acuerdo con el Estado español para poder beneficiarse de esta posibilidad, y que, por consiguiente, no se estaba ante legislación discriminatoria por no ser ambos supuestos “situaciones comparables”.

No obstante, recientemente, el TJUE se pronunció diciendo que las exenciones fiscales de las que se beneficia la Iglesia Católica en España podrían ser prohibidas si se otorgasen respecto de actividades económicas. El pronunciamiento se debe a una pregunta prejudicial planteada por el juzgado de lo contencioso-administrativo número 4 de Madrid en relación a un litigio que enfrenta a la Iglesia con el Ayuntamiento de Getafe. La Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania invoca el acuerdo del Estado español con la Santa Sede para requerir la devolución de un impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras por importe de 23.730,41 euros, que había abonado por obras realizadas en el edificio escolar. La solicitud fue desestimada por la autoridad tributaria bajo el argumento de que, de no ser una actividad con fin estrictamente religioso, la exención no era aplicable. La decisión fue recurrida por la representación procesal de la congregación ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 4 de Madrid, y estos a su vez presentaron pregunta prejudicial a la corte europea. Así, en la Sentencia n.º C-74/16 del Tribunal de Justicia, Gran Sala, 27 de junio de 2017 se pronuncian diciendo que la exención que disfruta la Iglesia “*puede constituir ayudas estatales prohibidas*” ya que “*las actividades de enseñanza no subvencionadas por el Estado parecen revestir carácter económico*”.

El TJUE estima que es el juez nacional el que en cada caso debe comprobar en qué medida el inmueble sobre el que se realizan las obras objeto de la exención se destina a una actividad económica o no económica o a ambas (Congreso de los Diputados, 2017).

El pronunciamiento más reciente de la Iglesia Católica en materia fiscal se dio a finales del mes de marzo de 2023. El Gobierno español y la Conferencia Episcopal Española han llegado a un acuerdo por el cual la Iglesia en España renuncia a las exenciones, derivadas de los acuerdos entre la Santa Sede y el Estado español, que afectan a las Contribuciones Especiales y al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO).

Atendiendo a la nota publicada por la Conferencia Episcopal Española, el Gobierno procederá a la derogación de la Orden Ministerial de 5 de junio de 2001 del Ministerio de Economía y Hacienda, en la que se regula la inclusión del ICIO en el acuerdo sobre asuntos económicos del Estado Español y la Santa Sede (Europa Press, 2023). Que busca *“la voluntad compartida entre el Gobierno de España y la Conferencia Episcopal Española de equiparar el régimen fiscal de la Iglesia católica con las entidades sin ánimo de lucro, conforme al principio de no privilegio y no discriminación”*. Con esta derogación la Iglesia dejará de ahorrar 16 millones de euros al año, que ahora empezarán a ingresar los ayuntamientos por la recaudación de este impuesto (Díaz, 2023). El acuerdo se hizo efectivo el 29 de marzo de 2023, a través de un canje de notas entre el Gobierno español y la Nunciatura Apostólica.

#### **4.4. Las devoluciones de impuestos y el art. 1 del Protocolo Adicional 1 al CEDH**

En el ordenamiento jurídico español, la propiedad está recogida en la Constitución como derecho fundamental en el artículo 33, que dice así:

- 1. Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia.*
- 2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes.*
- 3. Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes*

De esta forma se le da tal tratamiento especial que queda fuera de la potestad normativa ordinaria del legislador. En el propio artículo se le permite a este limitar las facultades de

los particulares a favor del Estado y de la función social, buscando así el equilibrio entre el interés individual y el colectivo.

En el sistema español existe una previsión denominada “devolución de impuestos”, la cual, en ocasiones, podría entrar en enfrentamiento con el derecho recogido en los artículos 33 CE y 1 del Protocolo Adicional 1 al CEDH, la protección de la propiedad. Este mecanismo está previsto en la Ley General Tributaria (LGT), que establece en su artículo 221 los supuestos en los que los contribuyentes tendrán derecho a la devolución de ingresos indebidos, siendo estos:

- Cuando se hubiera ingresado una cantidad superior a la que resulte de la obligación tributaria.
- Cuando se hubieran ingresado duplicados de una misma deuda.
- Cuando se hubieran ingresado cantidades correspondientes a una deuda ya cancelada o prescrita.
- Cuando se hubieran ingresado cantidades en concepto de sanciones o recargos que hubieran sido anulados o reducidos.
- Cuando se hubieran ingresado cantidades en concepto de tributos que hubieran sido declarados inconstitucionales o contrarios al Derecho de la Unión Europea.
- En los demás casos previstos por la normativa tributaria.

De igual modo, las normas y procedimientos para la solicitud y gestión de las devoluciones tributarias vienen recogidas por el Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Si nos centramos en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), la Ley 37/1992, de 28 de diciembre regula el régimen general y expone los casos 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. Estos casos están incluidos en la categoría de “*devoluciones resultantes de la normativa de cada impuesto*” según lo establecido en el artículo 31 de la LGT, y en el caso del IVA, el régimen general está regulado por el artículo 115.

Como hemos visto en apartados anteriores que los tribunales europeos suelen hacer uso de tres criterios para determinar la violación o no violación de los derechos recogidos en

el Convenio por parte de los Estados, con estos determina si hay colisión con el derecho de propiedad.

Primero, la medida debe estar prevista en la Ley. Tal y como recoge el art. 31 LGT, el sistema prevé que los contribuyentes que a día 31 de diciembre tengan un saldo a su favor podrán solicitar la devolución de dicho saldo a través del procedimiento de autoliquidación. Ante este derecho la Administración podrá, bien rectificar la solicitud de devolución a través de la correspondiente liquidación provisional, bien devolver las cantidades debidas. Independientemente de la elección, se deberá llevar a cabo en un plazo de seis meses y cumplido dicho plazo se empezarán a devengar intereses de demora cuando la causa se le pueda imputar a la Administración. Es cierto que, aunque la ley no prevé ningún tipo de retención a la devolución la Administración asiduamente retiene las cantidades a devolver por un plazo superior al establecido por ley. No obstante, el art. 81 LGT la faculta para adoptar medidas cautelares provisionales *“cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado”*. No podemos extraer de esto, que sin motivo ninguno la Administración pueda retener la devolución de un contribuyente, eso sí, la medida debe ser comunicada al titular expresando los motivos que llevan a tomarla. Los casos en los que esto último no se cumpla, no cabrían bajo el supuesto del art. 81 LGT, y, por tanto, podrían suponer una intromisión del art. 1 del Protocolo Adicional 1 al CEDH.

Segundo, la justificación de la medida. No es desconocido que el derecho a la devolución de los contribuyentes en el caso el IVA provoca situaciones de abuso y fraude. De modo que, la alegación de la lucha contra el fraude fiscal como medida justificativa, además de ser fin legítimo del Convenio, se adecúa con las situaciones en cuestión.

Tercero, la proporcionalidad. Este criterio parece de mayor dificultad, puesto que considerar que cualquier situación en la que haya retenciones es proporcional de cara a preservar el interés general de evitar el fraude fiscal podría dar lugar a abusos de poder. De esta forma, se buscan otros mecanismos que sean menos perjudiciales para los contribuyentes y aun así persigan el fin de la Hacienda Pública. Este es el caso del art. 118 LIVA, el cual permite a la Administración solicitar una garantía al contribuyente que presenta la solicitud de devolución

Como ejemplo práctico, en múltiples ocasiones, se ha pronunciado el TJUE acerca del derecho a deducir las cuotas del IVA, sirva de ejemplo el asunto C-16/95, en el que

España fue condenada por sus reiterados retrasos injustificados en devolver el IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio.

## **5. CONCLUSIONES: APORTACIONES DE LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TEDH EN MATERIA FISCAL**

Sobre el **art. 6 CEDH** y, en consecuencia, el derecho a un proceso equitativo, hemos visto en nuestro análisis que su doble vertiente trae consigo una interpretación distinta de una y otra, por parte del Tribunal.

Con respecto de la primera, la relacionada con el Derecho Civil, la postura del TEDH ha sido bastante restrictiva, pues niega la aplicación de forma genérica a los procedimientos entre contribuyentes y Administración. Con respecto de la segunda, la relacionada con el Derecho Penal, la postura del Tribunal ha sido más extensiva. Con la creación de un concepto autónomo del término “penal”, y su inclusión en él tanto de infracciones reguladas por el Derecho Penal como de infracciones administrativas en ciertos casos. Los criterios que tiene en cuenta son: la clasificación en el derecho doméstico de cada Estado, la naturaleza de la infracción, y el objetivo y severidad de la pena.

Aunque el derecho a un proceso equitativo en el ámbito tributario no esté directamente protegido por el Convenio, el TEDH sí que ha extendido su aplicación tanto en el caso de derechos y obligaciones civiles como en el de infracciones penales. No obstante, la postura restrictiva del Tribunal, especialmente en decisiones civiles, da pie a un margen de mejora para una mayor protección de los contribuyentes.

Sobre el **art. 8 CEDH**, y, en consecuencia, derecho al respeto de la vida privada, la vida familiar, el domicilio y la correspondencia, cabe mencionar que se incluyen ámbitos de la vida económica y profesional de los ciudadanos, y así, de su actividad tributaria. Sin embargo, es necesario matizar que se habla de “respeto” a estos derechos, lo que significa que los Estados tendrán cierto margen a la hora de regular.

En el ámbito tributario, el contribuyente estará protegido de la entrada a sus instalaciones y confiscación de documentos de las mismas, pero no lo estará de dar información sobre sus recursos económicos, cuando sea indispensable para liquidar sus impuestos. Así, vemos que en esta materia es especialmente relevante dada la importancia de garantizar los derechos de los contribuyentes a la vez del beneficio social resultante de las

contribuciones para gastos comunes. Atendiendo a la jurisprudencia del TEDH podemos considerar que en los casos en los que la intervención de la Administración no es clara se deberá atender al *“balance entre los intereses generales de la comunidad y los intereses del particular”*, y así el Tribunal asegura que estas intervenciones respondan únicamente a hacer efectiva la recaudación de impuestos.

Sobre el **art. 14 CEDH**, y, en consecuencia, el derecho a la no discriminación, que impide al Estado tratar de forma distinta a sujetos en situaciones similares, a no ser que exista causa justificada, objetiva, y razonable, para ello. Este derecho es particularmente relevante en el ámbito tributario, debido a que la definición del sujeto pasivo de los tributos suele basarse en grupos sociales. Cada Estado tendrá margen de apreciación para decidir a qué casos se le aplican tratos distintivos y la permisividad del TEDH dependerá de cada caso concreto, y variará ampliamente dependiendo de cuál sea el criterio diferenciador. Será muy difícil que las discriminaciones por razones de discapacidad o de género sean justificadas por el Tribunal.

Sobre el **art. 1 Protocolo Adicional 1 al CEDH**, y, en consecuencia, el derecho a la protección de la propiedad, podemos decir que originalmente no fue un derecho protegido por el Convenio, y que no fue hasta su inclusión que la materia tributaria se tuvo en consideración. Vemos que la interpretación del Tribunal del concepto “bien” objeto de protección del artículo, solo tiene como límite que deben ser bienes actuales de la persona. Considerada la propiedad y la tributación como “construcción legal”, una injusticia en el sistema fiscal llevará consigo una violación del derecho al respeto de la propiedad de los contribuyentes. Cabe destacar aquí el caso de las devoluciones de impuestos que se han mencionado, que además de estar presentes en España también lo están en muchos Estados del entorno. En estos supuestos se tienden a dar abusos por parte de la administración tributaria por retener en un plazo superior al previsto, lo que resulta en un perjuicio para los contribuyentes.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **1. LEGISLACIÓN**

Convenio Europeo de Derechos Humanos (1953).

Cortes Generales. (1978). *Constitución Española* de 1978.

Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano (1789)

Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado en Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979. *Boletín Oficial del Estado*, 300, de 15 de diciembre de 1979.

Instrumento de ratificación del Protocolo número 12 al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. *Boletín Oficial del Estado*, 64, 14 de marzo de 2008.

Ley 31/2022, de Presupuestos Generales del Estado. *Boletín Oficial del Estado*, 308, de 24 de diciembre de 2022.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*, 285, de 29 de noviembre de 2006.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial del Estado*, 312, de 29 de diciembre de 1992.

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. *Boletín Oficial del Estado*, 307, de 24 de diciembre de 2002.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 302, de 18 de diciembre de 2003.

Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa. *Boletín Oficial del Estado*, 177, de 24 de julio de 1980.

Protocolo adicional nº 12 al Convenio Para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, 4 de noviembre de 2000

Protocolo Adicional nº 1 al Convenio Para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, 20 de marzo de 1952.

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. *Boletín Oficial del Estado*, 213, de 5 de septiembre de 2007.

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. *Boletín Oficial del Estado*, 251, de 20 de octubre de 1993.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. *Boletín Oficial del Estado*, 59, de 9 de marzo de 2004.

## **2. JURISPRUDENCIA** (por orden de aparición)

Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1983, de 25 de enero

Asunto Deweer contra Bélgica, Sentencia del TEDH de 27 de febrero de 1980

Asunto Ganci contra Italia, Sentencia del TEDH de 30 de octubre de 2003

Asunto Selmouni contra Francia, Sentencia del TEDH de 28 de julio de 1999

Asunto H. contra Francia, Sentencia del TEDH de 24 de octubre de 1988

Asunto König contra Alemania, Sentencia del TEDH de 28 de junio de 1978

Asunto Benthem contra Países Bajos, Sentencia del TEDH de 23 de octubre de 1985

Asunto Cipolletta contra Italia, Sentencia del TEDH de 11 de enero de 2018

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

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

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

Asunto Ferrazzini contra Italia, Sentencia del TEDH de 12 de julio de 2001

Asunto Eckle contra Alemania, Sentencia del TEDH de 15 de julio de 1982

Asunto Hozee contra Bélgica, Sentencia del TEDH 22 de mayo de 1998

Asunto Öztürk contra Alemania, Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1984

Asunto Engel contra Países Bajos, Sentencia del TEDH de 8 de junio de 1976

Asunto S.M. contra Austria, Decisión de la Comisión de 8 de mayo de 1987

Asunto Janosevic contra Suecia, Sentencia del TEDH de 21 de mayo de 2003

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

Asunto Wallnöfer c. Austria, Sentencia del TEDH del 11 de junio de 2015

Asunto Vilho Eskelinen y otros c. Finlandia, Sentencia del TEDH del 19 de abril del 2007

Asunto A.P., M.P. y T.P. contra Suiza, Sentencia del TEDH de 29 de agosto de 1997

Asunto Jussila c. Finlandia, Sentencia del TEDH de 23 de noviembre de 2006

Asunto Funke contra Francia, Sentencia del TEDH de 25 de febrero del 1993

Asunto J.B. contra Suiza, Sentencia del TEDH de 3 de agosto de 2001

Asunto Melgarejo Martínez de Abellanos c. España, Sentencia del TEDH de 14 de diciembre de 2021

Asunto X., Y. y Z contra Reino Unido, Sentencia del TEDH de 22 de abril de 1997

Asunto Marckx contra Bélgica, Sentencia del TEDH de 13 de junio de 1979

Asunto Malone contra Reino Unido, Sentencia del TEDH de 2 de agosto de 1984

Asunto Niemietz contra Alemania, Sentencia del TEDH del 16 de diciembre de 1992

Asunto X. contra Suiza, Sentencia del TEDH de 10 de julio de 1978

Asunto Berrehab contra Países Bajos, Sentencia del TEDH de 21 de junio de 1988

Asunto Serife Yigit contra Turquía, Sentencia del TEDH de 2 de noviembre de 2010

Asunto Brazzi c. Italia, Sentencia del TEDH de 27 de septiembre de 2018

Asunto Huvig contra Francia, Sentencia del TEDH de 24 de abril de 1990

Asunto X. contra Bélgica, Decisión de la Comisión de 7 de diciembre de 1982

Asunto “*relativo a ciertos aspectos de las leyes sobre el uso de idiomas en educación en Bélgica*” contra Bélgica, Sentencia del TEDH de 23 de julio de 1968

Asunto Vidacar S.A. y Opegroun S.L. contra España, Sentencia del TEDH de 20 de abril de 1999

Asunto Van Raalte contra Países Bajos, Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1997

Asunto Gaygusuz contra Austria, Sentencia del TEDH de 16 de septiembre de 1996

Asunto Glor contra Suiza, Sentencia del TEDH de 30 de abril de 2009

Asunto P.M. contra Reino Unido Sentencia del TEDH de 24 de agosto de 2004

Asunto Burden contra Reino Unido, Sentencia del TEDH de 29 de abril de 2008

Asunto Vasilescu contra Rumania, Sentencia del TEDH de 22 de mayo de 1998

Asunto Iatridis contra Grecia, Sentencia del TEDH de 25 de marzo de 1999

Asunto Gasus Dossier contra Países Bajos, Sentencia del TEDH de 23 de febrero de 1995

Asunto Van der Musselle contra Bélgica, Sentencia del TEDH de 23 de noviembre de 1983

Asunto Pine Valley contra Irlanda, Sentencia del TEDH de 29 de noviembre de 1991

Asunto James contra Reino Unido, Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1986

Asunto Buffalo S.R.L. en liquidación contra Italia, Sentencia del TEDH de 3 de octubre de 2003

Asunto Sporrong y Lonroth, Sentencia del TEDH, de 23 de septiembre de 1982

Asunto Stran Greek Refineries and Stratis Andreadis contra Grecia, Sentencia del TEDH, de 9 de diciembre de 1994

Asunto Malhous contra República Checa, Sentencia del TEDH, de 13 de diciembre de 2000

Asunto Serkov contra Ucrania, Sentencia del TEDH, de 7 de julio de 2011

Asunto Cacciato contra Italia, y Guiso y Consiglio contra Italia de 16 de enero de 2018

Sentencia Tribunal Constitucional 19/1983

Sentencia Tribunal Constitucional 223/2001

Sentencia Tribunal Constitucional 144/2003

Sentencia Tribunal Constitucional 224/2004

Sentencia Tribunal Constitucional 21/2002

Sentencia Tribunal Constitucional 48/1984

Sentencia Tribunal Constitucional 13/1981

Sentencia Tribunal Constitucional 199/1987

Asunto Bulut contra Austria, Sentencia del TEDH, de 22 de febrero de 1996

Sentencia Tribunal Constitucional 108/2013

Asunto Alujer Fernández contra España, Sentencia del TEDH de 14 de junio de 2001

Sentencia nº C-74/16 del Tribunal de Justicia, Gran Sala, 27 de junio de 2017

Sentencia nº C-16/95 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

### **3. OBRAS DOCTRINALES**

- Altamirano, A. (2012). *Derecho Tributario. Teoría General*. Marcial Pons.
- Aristóteles (1998). *La Política*. Editorial Gredos.  
[https://bcn.gob.ar/uploads/ARISTOTELES,%20Politica%20\(Gredos\).pdf](https://bcn.gob.ar/uploads/ARISTOTELES,%20Politica%20(Gredos).pdf)
- Arzoz Santisteban, X. (2004) *Derecho al respeto de la vida privada y familiar*, Convenio Europeo de Derechos Humanos, comentario sistemático, Thomson Civitas.
- Báez Moreno, A. (2002). Las obligaciones alternativas y los derechos fiscales de opción. Solución a un problema tributario desde el derecho civil. *Revista Chilena de Derecho* (29).
- Baker, P. (2000). *Taxation and the European Convention on Human Rights*. British Tax Review.
- Brems, E. (2005). *Conflicting Human Rights: An Exploration in the Context of the Right to a Fair Trial in the European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms*. Human Rights Quarterly.
- Congreso de los Diputados. (2017). *Respuesta del Gobierno*.  
[https://www.congreso.es/entradap/112p/e5/e\\_0050529\\_n\\_000.pdf](https://www.congreso.es/entradap/112p/e5/e_0050529_n_000.pdf)
- Cordero, E., Aldunate E. (2008). Evolución histórica del concepto de propiedad, *Revista de estudios históricos-jurídicos*, (30), 345-385.  
<http://rehj.cl/index.php/rehj/article/viewFile/497/469>
- Díaz Ravn, N. (2015). *Fiscalidad y Derechos Humanos: Análisis del Sistema Tributario Español desde el Punto de Vista del Convenio Europeo de Derechos Humanos*. [Tesis de Doctorado, Universidad de Sevilla]. <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r38085.pdf>
- Dworkin, R. (1989). *Los derechos en serio*. Editorial Ariel S.A.  
<https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2021/09/Descargue-en-PDF-Los-derechos-en-serio-de-Ronald-Dworkin-LP.pdf>
- Fundación Juan Vives Suriá. (2010). *Derechos Humanos: Historia y Conceptos Básicos*. Fundación Editorial El perro y la rana.  
[http://biblioteca.clacso.edu.ar/Venezuela/fundavives/20170102055815/pdf\\_132.pdf](http://biblioteca.clacso.edu.ar/Venezuela/fundavives/20170102055815/pdf_132.pdf)

García Caracuel, M. (2009). El Derecho Tributario y los Derechos Humanos en Europa. Una Aproximación a la Aplicación del CEDH a la Materia Tributaria. *Derecho y Sociedad*, (33), 116-129. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7792969>

Held, D. (1997). *La democracia y el orden global. Del Estado moderno al gobierno cosmopolita*. Paidós, 291-298. [http://www.terras.edu.ar/biblioteca/10/ECP\\_Held\\_Unidad\\_5.pdf](http://www.terras.edu.ar/biblioteca/10/ECP_Held_Unidad_5.pdf)

Locke, J. (2008). *Segundo tratado sobre el gobierno civil*. Tecnos. <https://sociologia1unpsjb.files.wordpress.com/2008/03/locke-segundo-tratado-sobre-el-gobierno-civil.pdf>

López Guerra, L. (2018). La evolución del sistema europeo de Derechos Humanos. *Teoría y realidad constitucional*. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6800415>

Martín Benítez, G. (2018). Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*. <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6293/documento/art03.pdf?id=8507&forceDownload=true>

Martínez, J.A., García, D., Manjón, S., (2014). La política fiscal y presupuestaria española: un camino a la recuperación económica. *Instituto de estudios fiscales*. [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2014\\_01.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2014_01.pdf)

Marx, K. (1975). *El capital*. Siglo Veintiuno Editores S.A. <https://proletarios.org/books/El-Capital-Vol-1-Libro-I-Karl-Marx.pdf>

Murphy L. y Nagel T. (2002). *The myth of ownership: taxes and justice*. Oxford University Press.

Ruiz Almendral, V., Zornoza Pérez, J. (2002). *Sistema Tributario y Constitución*. Corporación Editora Nacional.

Ruíz Álvarez, L. (2015). Fiscalidad y derechos humanos: una relación ignorada. *2015 y más*. <http://www.2015ymas.org/centro-de->

[documentacion/publicaciones/2014/1572/fiscalidad-y-derechos-humanos-una-relacion-ignorada/#.Y-KP3HbMK5c](https://documentacion/publicaciones/2014/1572/fiscalidad-y-derechos-humanos-una-relacion-ignorada/#.Y-KP3HbMK5c)

Santamaría Arinas, R. (2004). *Prohibición de discriminación*. Convenio Europeo de Derechos Humanos, comentario sistemático, Thomson Civitas.

Sen, A. (2000). *Desarrollo y libertad*. Planeta  
[https://indigenasdelperu.files.wordpress.com/2015/09/desarrollo\\_y\\_libertad\\_-\\_amartya\\_sen.pdf](https://indigenasdelperu.files.wordpress.com/2015/09/desarrollo_y_libertad_-_amartya_sen.pdf)

Sermet, L. (1998). *The European Convention on Human Rights and property rights*. Council of Europe. [https://www.echr.coe.int/LibraryDocs/DG2/HRFILES/DG2-EN-HRFILES-11\(1998\).pdf](https://www.echr.coe.int/LibraryDocs/DG2/HRFILES/DG2-EN-HRFILES-11(1998).pdf)

Smith, A. (1994). *La riqueza de las naciones*. Alianza Editorial.  
[http://www.iunma.edu.ar/doc/MB/lic\\_historia\\_mat\\_bibliografico/Fundamentos%20de%20Econom%C3%ADa%20Pol%C3%ADtica/194-Smith,%20Adam%20-%20La%20riqueza%20de%20las%20naciones%20\(Alianza\).pdf](http://www.iunma.edu.ar/doc/MB/lic_historia_mat_bibliografico/Fundamentos%20de%20Econom%C3%ADa%20Pol%C3%ADtica/194-Smith,%20Adam%20-%20La%20riqueza%20de%20las%20naciones%20(Alianza).pdf)

Stuart Mill, J. (2007). *Principios de economía política*. Fundación ICO.  
<https://www.sintesis.com/data/indices/9788497565431.pdf>

TEDH (2018). *Handbook on European non-discrimination law*. Publications Office of the European Union. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/494aec98-2803-11e8-ac73-01aa75ed71a1/language-en>

TEDH. (2022a). *Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights: Right to a fair trial (civil limb)*. Council of Europe.  
[https://www.echr.coe.int/documents/guide\\_art\\_6\\_eng.pdf](https://www.echr.coe.int/documents/guide_art_6_eng.pdf)

TEDH. (2022b). *Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights: Right to a fair trial (criminal limb)*. Council of Europe.  
[https://www.echr.coe.int/documents/guide\\_art\\_6\\_criminal\\_eng.pdf](https://www.echr.coe.int/documents/guide_art_6_criminal_eng.pdf)

TEDH. (2022c). *Guide on Article 8 of the European Convention on Human Rights*. Council of Europe. [https://www.echr.coe.int/documents/guide\\_art\\_8\\_eng.pdf](https://www.echr.coe.int/documents/guide_art_8_eng.pdf)

#### 4. RECURSOS DE INTERNET

ACNUR. (12 de octubre de 2017). *Historia de los derechos humanos: un relato por terminar*. Comité Español de ACNUR.

<https://eacnur.org/es/actualidad/noticias/eventos/historia-de-los-derechos-humanos-un-relato-por-terminar>

Agencia Tributaria. (s.f) *Quién puede optar por presentar declaración conjunta*.

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/irpf/tengo-que-presentar-declaracion/declaracion-individual-conjunta/quien-puede-optar-presentar-declaracion-conjunta.html#:~:text=En%20las%20parejas%20de%20hecho,debe%20declarar%20de%20forma%20individual.>

Díaz, E. (2023). La Iglesia renuncia a la exención del impuesto de Contribuciones Especiales y Construcciones y Obras. *ElEconomista.es*.

<https://www.eleconomista.es/legal/noticias/12208480/03/23/La-Iglesia-renuncia-a-la-exencion-del-Impuesto-de-Contribuciones-Especiales-y-de-Construcciones-y-Obras.html>

Europa Press. (2023). La Iglesia española renuncia a la exención del impuesto de construcciones tras acordarlo con el Gobierno. *Europa Press*.

<https://www.europapress.es/sociedad/noticia-iglesia-espanola-renuncia-exencion-impuesto-construcciones-acordarlo-gobierno-20230329115923.html>

Navas & Cusí. (2018). *¿Qué son los derechos fundamentales y cuáles son?* [Blog post].

Recuperado el 14 de marzo de 2023, de <https://www.navascusi.com/que-son-los-derechos-fundamentales-y-cuales-son/#:~:text=Los%20derechos%20fundamentales%20en%20España,derechos%20fundamentales%20o%20derechos%20humanos.>

OHCHR. (2013). *Cuestionario sobre el impacto en los derechos humanos de la política fiscal y tributaria*.

[https://www.ohchr.org/sites/default/files/Documents/Issues/EPoverty/QuestionnaireFiscalTaxPolicy\\_sp.pdf](https://www.ohchr.org/sites/default/files/Documents/Issues/EPoverty/QuestionnaireFiscalTaxPolicy_sp.pdf)

OHCHR. (s.f.). *Historia breve de Derechos Humanos de las Naciones Unidas*. Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos.

<https://www.ohchr.org/es/about-us/brief-history-un-human-rights>

*Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal.* (2021).  
<https://derechosypoliticafiscal.org/es/el-proyecto#comite-impulsor>