



FACULTAD DE DERECHO

**FISCALIDAD Y DERECHOS HUMANOS:
ANÁLISIS DE LOS PRONUNCIAMIENTOS
DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS
HUMANOS EN MATERIA FISCAL**

Autor: Paula Noriega Pascual

5º, E3 C.

Derecho Tributario y Financiero

Tutor: Pablo Andrés Hernández González-Barreda

Madrid
Abril 2017

Madrid
Abril 2017

RESUMEN

La relación entre derechos humanos y tributación ha cobrado especial relevancia en las últimas décadas, debido a que para los Estados es fundamental la recaudación obtenida a través de los tributos, para poder garantizar las instituciones y servicios que garanticen los derechos fundamentales de todos los ciudadanos. En el ámbito europeo es de especial relevancia el Convenio Europeo de Derechos Humanos, primer mecanismo en comprometer a todos los Estados parte a garantizar los derechos en él reconocidos a cualquier particular; sin embargo, no se encuentran alusiones concretas a su aplicación en el ámbito fiscal. Por ello, en el presente trabajo se ha procedido a sistematizar el contenido de los principales derechos del Convenio con incidencia tributaria (derecho al proceso equitativo, a la intimidad, a la no discriminación y al respeto de la propiedad) mediante el análisis de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y de otros tribunales relevantes. Además, se analizarán ciertos casos del sistema fiscal español, con el objetivo de determinar su correspondencia o no con los derechos humanos y la jurisprudencia del Tribunal.

Palabras clave: derechos humanos, fiscalidad, Convenio Europeo de Derechos Humanos, proceso equitativo, intimidad, no discriminación, propiedad.

ABSTRACT

The relationship between human rights and taxation has become especially relevant in the past years due to the importance of tax collection in order to guarantee the fundamental institutions and services for every citizen. At European level, the European Convention on Human Rights, which is the first mechanism to commit all States parties to guaranteeing rights to every individual, is of particular relevance; however, there are no concrete references to its application to the tax sphere. Therefore, the present work has systematized the content of the main rights of the Convention with tax implications (right to fair trial, to privacy, to non-discrimination and to property) through an analysis of jurisprudence of The European Court of Human Rights and other relevant courts. In addition, certain cases of the Spanish tax system will be analysed, with the purpose of determining whether or not they respect fundamental rights in the tax area.

Keywords: human rights, taxation, European Convention on Human Rights, fair trail, privacy, non-discrimination, property.

ÍNDICE

RESUMEN	1
ÍNDICE DE ABREVIATURAS	3
1. INTRODUCCIÓN.....	4
1.1. Objetivos.....	4
1.2. Estructura.....	5
1.3. Metodología.....	6
2. MARCO TEÓRICO SOBRE LOS DERECHOS HUMANOS	7
2.1. Contexto de los Derechos Humanos en Europa	7
2.2. Relación entre derechos humanos y Derecho tributario.....	8
3. LOS DERECHOS HUMANOS EN EL ÁMBITO FISCAL.....	9
3.1. DERECHOS PROCEDIMENTALES.....	9
3.1.1. Derecho a un proceso equitativo	9
3.1.2. DERECHO A LA INTIMIDAD.....	24
3.1.3. EL DERECHO A LA NO DISCRIMINACIÓN.....	37
3.2. DERECHO MATERIAL: El derecho al respeto de la propiedad en el ámbito fiscal.....	47
3.2.1. Introducción al concepto de propiedad.....	47
3.2.2. El derecho de propiedad y el sistema tributario español	49
3.2.3. Artículo 1 del Protocolo Adicional 1 al CEDH.....	50
4. CONCLUSIONES.....	58
5. BIBLIOGRAFÍA	60
5.1. Obras doctrinales	60
5.2. Jurisprudencia.....	63
5.3. Legislación.....	68

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

BOE: Boletín Oficial del Estado

CE: Constitución Española

CEDH: Convenio Europeo de Derechos Humanos

Comisión: Comisión Europea de Derechos Humanos

TC: Tribunal Constitucional

TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TS: Tribunal Supremo

1. INTRODUCCIÓN

En la 26ª sesión del Consejo de Derechos Humanos de las Naciones Unidas desarrollado en junio de 2014, se expuso un estudio que ponía de manifiesto la correlación entre política fiscal y el disfrute de los derechos humanos, en particular en países de rentas medias bajas, donde la consecuente baja recaudación fiscal¹. Pese a que este tema escapa del objeto del presente estudio nos permite poner de manifiesto la relación existente entre la tributación y los derechos humanos, una relación no siempre tan evidente.

El interés por el estudio de los derechos humanos desde la perspectiva de la tributación ha ido en aumento en los últimos años mediante el análisis de los distintos tratados internacionales en esta materia desde un punto de vista fiscal. Tanto el Convenio de Derechos Humanos², como la Declaración Universal de los Derechos Humanos³ y la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea⁴ exigen un modelo tributario basado en el principio de legalidad y en la búsqueda del desarrollo común de toda la sociedad⁵.

1.1. Objetivos

El objetivo del presente trabajo es contribuir al estudio de la relación entre tributación y derechos humanos, mediante una síntesis de la situación actual de dicha relación en el ámbito europeo. En concreto, se expondrá el contenido de cuatro artículos del Convenio Europeo de Derechos Humanos, poniéndolos en relación con el ámbito fiscal y tributario, de manera general y de forma más específica, en relación con el sistema fiscal español.

¹ Oficina para el Alto Comisionado para los derechos humanos, “Cuestionario sobre el impacto en los derechos humanos de la política fiscal y tributaria”, 2013.

² Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, Consejo de Europa, Roma, 4 de noviembre de 1950.

³ Declaración Universal de los Derechos Humanos, Asamblea General de las Naciones Unidas, París, 10 de diciembre de 1948.

⁴ Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, Parlamento Europeo, Consejo de la Unión Europea y Comisión Europea, Niza, 2000.

⁵ Sánchez Benito, C., “Impuestos y derechos humanos”, 2016.

1.2. Estructura

De esta forma, el trabajo está **estructurado** en cuatro partes diferenciadas:

En la presente primera parte, se *introduce* el trabajo, así como los objetivos de la investigación y la metodología empleada.

En la parte segunda, se establece el *marco teórico* de la situación actual de los derechos fundamentales en Europa, concretando la legislación aplicable en el contexto del Consejo de Europa y la relación entre derechos humanos y Derecho tributario.

En la parte tercera, el análisis se limitará a los posibles *aspectos tributarios de los derechos humanos*. Para ello en primer lugar se expondrán los derechos del Convenio que pueden verse afectados en el seno del proceso tributario, mientras que, en un segundo lugar se examinará el derecho material presente en el Convenio relacionado con el ámbito fiscal, es decir, el derecho a la propiedad. La estructuración de la exposición de los derechos será la misma para los cuatro derechos, comenzando por una delimitación general de sus caracteres y contenido, atendiendo a lo dispuesto en el Convenio y completando mediante alguna precisión hecha al respecto por los órganos jurisdiccionales competentes, principalmente el TEDH. A continuación, se examinará el ámbito material de cada artículo, estrictamente en relación con el ámbito tributario, sólo tratando aspectos generales que tengan alguna relevancia para el campo fiscal. En esta parte se recurrirá a sentencias del TEDH, pero también se completará con jurisprudencia del TS y del TC, así como con doctrina de fiscalistas. Por último, el análisis concluirá con la exposición de situaciones prácticas en las que se manifiestan en España dichos derechos fundamentales en el ámbito tributario, concluyendo la correspondencia o no con el contenido y régimen de aplicación de los derechos del Convenio.

En la cuarta y última parte, se concluye sintetizando las *aportaciones principales* de la jurisprudencia del TEDH al ámbito tributario y se señalan posibles puntos de *mejora de la protección* o de *atención* en los próximos años, al ser el derecho tributario un campo de continua evolución y expansión.

1.3. Metodología

Se ha recurrido principalmente a la revisión de la jurisprudencia del TEDH, TC y TS, y también en algún momento a sentencias del TJUE. Así mismo se ha procedido a hacer una revisión de literatura, centrándose en obras en las que se trate el sistema de protección de los derechos establecido en el Convenio, así como aspectos concretos del sistema tributario español, con el objetivo de completar la información obtenida de las sentencias.

2. MARCO TEÓRICO SOBRE LOS DERECHOS HUMANOS

2.1. Contexto de los Derechos Humanos en Europa

El origen del término “*derechos humanos*” se encuentra en la **época moderna**, cuando surgen las primeras declaraciones de derechos individuales, en respuesta a las limitaciones impuestas por el absolutismo del régimen medieval. A día de hoy es un concepto habitualmente utilizado en **contextos políticos y jurídicos**, ya que se suelen concebir como garantía para la dignidad del hombre, por lo que su mención en los ordenamientos jurídicos implica su legitimidad y garantía de igualdad⁶.

Hoy en día, el estudio de los derechos humanos es imposible sin considerar su dimensión internacional. En el **contexto europeo**, desde el fin de la Segunda Guerra Mundial, se aprobaron múltiples declaraciones de derechos en el ámbito internacional, resultando en un gran desarrollo de su contenido a través de la jurisprudencia de los órganos judiciales competentes tanto a nivel nacional como internacional. El CEDH fue el primero en aprobarse, por lo que supuso una gran innovación en la protección internacional de los derechos fundamentales, ya que los Estados parte se comprometían a garantizar el respeto de los derechos en él reconocidos no sólo a sus nacionales, sino a todos las personas sometidas a la jurisdicción del TEDH⁷.

El sistema actual de protección de los derechos humanos en el contexto del **Consejo de Europa** es resultado de un proceso de más de sesenta años. El Convenio es de aplicación a los Estados miembros del Consejo y los órganos de aplicación de sus disposiciones (Comisión, hasta 1999 y TEDH) son también órganos de éste. A día de hoy, la protección del Convenio puede ser invocada por cualquier persona física o jurídica, independientemente de su nacionalidad o residencia, siempre que la demanda sea contra un Estado parte y dentro de los límites de su jurisdicción.

⁶ Peces-Barba, G., “Curso de Derechos Fundamentales. Teoría general”, *Boletín Oficial del Estado*, Madrid, 1995.

⁷ López Guerra, L., “El Sistema Europeo de Protección de Derechos Humanos”.

2.2. Relación entre derechos humanos y Derecho tributario

La protección de los derechos humanos, implica la salvaguarda de los derechos básicos y fundamentales de toda persona, lo que requiere de recursos financieros para mantener las instituciones y los servicios que garantizarán dichos derechos; y la principal forma para un Estado de recaudar ingresos es a través de las políticas fiscales⁸. Esto se debe a que los Estados modernos actuales se articulan mediante sistemas democráticos, cuyos sistemas tributarios no sólo responden a la finalidad de recaudar fondos para garantizar la actividad pública, sino que también tienen la función de procurar la “*justicia económica-distributiva*”, ya que el establecimiento de elementos como las exenciones o las cargas fiscales concretas, debe contribuir a lograr la justicia socio-económica⁹.

En este sentido, la relación entre derechos fundamentales y tributación también aparece recogida en nuestra Constitución española. Los siguientes artículos recogen los principios generales del sistema tributario español:

Artículo 9: “Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud (...)”.

Artículo 31: “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”.

Artículo 39: “Los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia”.

Por tanto, se puede extraer que algunos de los derechos fundamentales que la CE reconoce en el ámbito tributario son la no discriminación, el respeto a la propiedad y la igualdad.

⁸ Ruíz Álvarez, L., “Fiscalidad y derechos humanos: una relación ignorada”, 2015.

⁹ Murphy L. y Nagel T., *The myth of ownership: taxes and justice*, Oxford University Press, Nueva York, 2002, pp. 3-4.

3. LOS DERECHOS HUMANOS EN EL ÁMBITO FISCAL

3.1. DERECHOS PROCEDIMENTALES

3.1.1. Derecho a un proceso equitativo

3.1.1.1. Caracteres y contenido material del artículo

El artículo 6 del Convenio recoge una serie de derechos encaminados a delimitar el núcleo de garantías básicas que deben regir las relaciones entre los particulares y los órganos Administración de Justicia en un Estado Democrático, lo que denominamos “*proceso equitativo*”¹⁰. Podríamos, por tanto, sintetizar el contenido del artículo como el derecho subjetivo de cualquier ciudadano a un proceso equitativo o debido frente al Estado¹¹.

Este artículo es el que se ha invocado con mayor frecuencia ante el Tribunal, normalmente mediante el recurso de amparo, ya que los distintos derechos de naturaleza judicial que en él se definen son base para el correcto funcionamiento del sistema de protección de los derechos humanos del TEDH¹².

En relación con nuestro ordenamiento interno, su equivalente es el artículo 24 de la Constitución española, donde también se establece que la relación entre un particular y el Poder Judicial debe basarse en un proceso equitativo. Además, este artículo deberá interpretarse atendiendo al CEDH, tal y como establece el artículo 10.2 CE¹³.

1º Ámbito de aplicación

¹⁰ Esparza Leibar I. y Etxeberria Guridi J.F., “Derecho a un proceso equitativo”, en Lasagabaster Herrarte I. (dir.) de la obra *Convenio Europeo de Derechos Humanos, comentario sistemático*, Thomson Civitas, Madrid, 2004.

¹¹ “Derecho a un proceso equitativo”, cit., p. 151.

¹² Brems, E., “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*, vol. 27, n. 1, 2005, pp. 294-295.

¹³ Artículo 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.*’

En el párrafo 1º, el artículo 6 señala el **ámbito objetivo** de la protección del derecho a un juicio equitativo. El texto literal del artículo dice en su primer párrafo: “*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*”. Por tanto, su aplicación corresponderá en el seno de procedimientos civiles o penales. En este sentido se plantea el interrogante sobre la validez de su aplicación en procedimientos tributarios, interrogante al cual responde el TEDH, como se detallará en los próximos apartados, moldeando el contenido de los términos “*derechos y obligaciones de carácter civil*” y “*acusación en materia penal*” hacia un concepto autónomo¹⁴.

2º Derechos procesales

Una vez se ha establecido que el asunto presentado ante el TEDH versa sobre obligaciones y derechos de carácter civil o sobre una acusación en materia penal, procede examinar si en el caso se puede estar violando alguno de los derechos reconocidos en el artículo 6 para admitir a trámite la demanda. El contenido del artículo puede dividirse entre los derechos y obligaciones generales que garantizan una recta administración de justicia en cualquier procedimiento jurisdiccional, que son reconocidos en el párrafo primero; y, por otra parte, los derechos relativos y exclusivos del procedimiento penal.

A. Derecho general a la tutela efectiva de los jueces y tribunales

En la primera parte del primer párrafo del artículo 6 se establece que la base para recibir una tutela judicial efectiva es el derecho al **acceso al proceso**. Este derecho se reconoce a “*toda persona*”, por lo cual se incluye tanto a los nacionales del país miembro como a extranjeros que residan en él¹⁵.

En segundo lugar, se establece que los demandantes tienen el derecho a **ser oídos**¹⁶ y a **recibir una resolución** sobre su caso, ya sea favorable o desfavorable para el

¹⁴ TEDH, “Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights: Right to a fair trial (civil limb)”, 2013, p. 6.

¹⁵ Agudo Zamora, M., *El Tribunal Constitucional y el Convenio Europeo de Derechos Humanos*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, Córdoba, 2001, p. 42.

¹⁶ Asunto Deweer contra Bélgica, Sentencia del TEDH de 27 de febrero de 1980, párr. 48-54.

demandante¹⁷. Se añade que la duración del procedimiento debe ser **razonable**, atendiendo a la dificultad del caso, el comportamiento del acusado y la conducta de las autoridades administrativas o judiciales competentes¹⁸.

En tercer lugar, se reconoce el derecho a un Tribunal **independiente e imparcial**, establecido por la ley, lo cual exige que el órgano jurisdiccional haya sido creado por una norma preexistente y de carácter general, la cual establecerá también la composición de dicho órgano¹⁹. Será relevante que el órgano jurisdiccional reúna las condiciones exigidas por la ley aplicable²⁰ y no tanto la consideración de la resolución final como parcial o carente de independencia²¹.

En la segunda parte del párrafo primero, se establece que el derecho a la tutela efectiva incluye la **publicidad** del proceso y de la resolución del mismo. Sin embargo, en el mismo artículo se señala que dicha publicidad no es un derecho absoluto, ya que el acceso a la sala puede verse limitado en determinados supuestos, siempre a favor de los intereses de la justicia y del orden público.

B. Garantías del procedimiento penal

En el párrafo segundo del artículo 6 se reconoce el derecho a la **presunción de inocencia**, el cual se puede entender como la garantía de que los componentes del órgano judicial encargado de resolver no partan de la idea de que el acusado es culpable.

El resto de derechos que se confieren de forma específica al acusado en el procedimiento penal se recogen en el párrafo tercero. Se reconoce el derecho a **ser informado de la acusación**, que incluye el derecho a ser asistido por un intérprete en caso de no comprender o hablar la lengua empleada en la Audiencia²². El segundo derecho que se nombra, es el de **preparar la defensa**, materializado en el deber del órgano jurisdiccional de proporcionar al acusado el tiempo y facilidades adecuadas para

¹⁷ Por ejemplo, Asunto Ganci contra Italia, Sentencia del TEDH de 30 de octubre de 2003, párr. 31.

¹⁸ Asunto Selmouni contra Francia, Sentencia del TEDH de 28 de julio de 1999, párr. 112.

¹⁹ Sentencia del TC de 16 de diciembre 199/1987, FJ 6, p. 37.

²⁰ En el caso de España, deberá cumplir los requisitos establecidos en el artículo 24.2 CE.

²¹ *El Tribunal Constitucional y el Convenio Europeo de Derechos Humanos*, cit., p. 48.

²² *El Tribunal Constitucional y el Convenio Europeo de Derechos Humanos*, cit.p. 58.

ello, además de verificar que se trate de una defensa real y no sólo formal²³. A continuación se reconoce el derecho a la **autodefensa** y la **asistencia letrada**. El cuarto derecho del acusado en el proceso penal es el derecho a **interrogar a los testigos** que declaren contra él y la posibilidad de aportar en las mismas condiciones que la acusación los **testimonios** que le resulten favorables. Por último, se reconoce el derecho de los acusados a ser asistidos de manera gratuita por un intérprete en el caso de no poder comprender o expresarse en la lengua empleada en el juicio.

3.1.1.2. Ámbito material en relación con el Derecho Tributario

1º Ámbito de aplicación

A. Concepto autónomo de “derechos y obligaciones de carácter civil”

Pese a que pueda parecer que el artículo excluye de su aplicación a todos los órdenes que no pertenezcan al derecho privado, en la práctica el TEDH, ha configurado un concepto autónomo²⁴.

El fundamento para la aplicación del artículo 6 es que el resultado del proceso sea “*decisivo para los derechos y obligaciones civiles*” de las partes²⁵; siendo **independiente** de la condición que la normativa interna les atribuya a las partes, ala legislación doméstica aplicable y a la autoridad nacional competente²⁶.

Por tanto, el TEDH no ha atendido tanto a la clasificación legal que se haga del objeto del conflicto en la legislación doméstica, sino más bien, a los **efectos** que la resolución de dicho conflicto pueda tener en la esfera de los derechos privados de las partes. Sin embargo, el tribunal no excluye por completo las **legislaciones domésticas**, sino que los efectos sobre los derechos de las partes se determinarán atendiendo a éstas. También se

²³ “Derecho a un proceso equitativo”, cit., p. 218.

²⁴ “Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights: Right to a fair trial (civil limb)”, cit., p. 6.

²⁵ Por ejemplo, asunto Georgiadis contra Grecia, Sentencia del TEDH de 27 de mayo de 1997, párr. 30.

²⁶ Por ejemplo, asunto H. contra Francia, Sentencia del TEDH de 24 de octubre de 1989, párr. 47.

considerarán el objeto y propósito de la **Convención** y los **sistemas judiciales** del resto de Estados miembro²⁷.

Parece claro que los conflictos en los que todas las partes implicadas sean particulares o empresas siempre tendrán efectos sobre sus derechos civiles, por lo que estarán dentro del ámbito de aplicación independientemente de la jurisdicción competente. Más problemas se plantean cuando alguna de las partes sea un ente público. En numerosas resoluciones, el TEDH ha señalado que las disputas que afecten a derechos de tipo pecuniario, pero cuyo resultado sea decisivo para los derechos y obligaciones privados serán incluidos dentro del concepto autónomo de obligaciones y derechos civiles, aunque en la normativa doméstica sean considerados procedimientos de derecho público²⁸. Este es el caso, por ejemplo, de los procedimientos para obtener una licencia para desarrollar una actividad económica, de carácter administrativo, pero con efectos sobre el derecho individual de las partes de desarrollar una actividad económica²⁹.

Concluimos, por tanto, que los derechos reconocidos en el artículo 6 del CEDH serán aplicables siempre que haya una disputa legal cuyo resultado pueda afectar directamente los derechos y obligaciones civiles de cualquiera de las partes en cuestión.

B. Aplicación en procedimientos tributarios

A continuación se expondrán distintos pronunciamientos del TEDH resolviendo sobre si los derechos afectados por la aplicación de la normativa fiscal pueden considerarse dentro del ámbito del artículo 6 CEDH.

El primer pronunciamiento al respecto se trata de una decisión de la Comisión Europea de Derechos Humanos³⁰ en la cual unos ciudadanos holandeses plantean una queja en el seno del proceso de liquidación de un impuesto. Alegan que la Administración ha asignado a unas acciones un valor histórico inferior a su valor real, por lo que la base imponible por la que tributan es mayor de la real. La Comisión, sin embargo, consideró

²⁷ Asunto Koning contra Alemania, Sentencia del TEDH de 28 de junio de 1978, párr. 89.

²⁸ “Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights: Right to a fair trial (civil limb)”, cit., p. 9.

²⁹ Asunto Benthem contra Países Bajos, Sentencia del TEDH de 23 de octubre de 1985, párr. 36.

³⁰ Hasta la entrada en vigor del Protocolo Adicional 11 en 1999, los particulares no tenían acceso directo al TEDH, sino que la Comisión decidía sobre la admisibilidad de la demanda.

que asuntos sobre la **valoración e imposición de impuestos** caían dentro de la esfera del Derecho público, aunque tuviera repercusión sobre la esfera de los derechos privados de las partes. Había incompatibilidad “*ratione materiae*” del asunto con el artículo 6 y por tanto, no admitió la demanda a trámite³¹.

El primer asunto en el que se examinó una posible vulneración del derecho al proceso equitativo en el contexto de un procedimiento tributario fue en el año 1997. Las demandantes, unas sociedades de préstamo inmobiliario de Reino Unido, habían firmado unos convenios con la Hacienda inglesa, por los cuales estaban exentas de tributación a cambio de un pago anual. En el año 1985 una nueva normativa elimina dichas exenciones y establece una legislación transitoria con un tipo superior al que sería el definitivo. Los Tribunales ingleses determinaron la nulidad del tipo transitorio, pero sólo le serían devueltas las cantidades pagadas bajo la normativa anulada a una parte de las sociedades afectadas³². Las compañías que no pudieron beneficiarse de esa devolución demandaron ante el TEDH la violación del derecho al proceso equitativo. El Tribunal consideró que aunque el objeto de las reclamaciones fuera tributario, la resolución de éstas si **podía incidir en los derechos y obligaciones civiles** de los demandantes y, por tanto, estaban bajo el amparo del artículo 6 y procedía examinar su posible vulneración³³.

Cabe destacar, por la implicación de nuestro país, el Asunto Vidacar S.A. y Opergroup S.L. contra España³⁴. Las dos sociedades habían impugnado sin éxito ante el TSJ de Baleares ciertas liquidaciones por gravamen complementario. La normativa que regulaba dichas liquidaciones se había aprobado el 29 de junio de 1990, pero se aplicaba de manera retroactiva a las tasas fiscales devengadas desde enero de ese año. El TC ya había declarado la inconstitucionalidad de dicha norma por vulnerar el principio de seguridad jurídica al ser un “*aumento de la deuda tributaria imprevisible*”³⁵; sin embargo, no admitió el recurso de amparo presentado por las compañías. Finalmente, el

³¹ Asunto A, B, C y D contra Países Bajos, Decisión de la Comisión Europea de Derechos Humanos de 23 de mayo de 1966.

³² Asunto The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society contra Reino Unido, Sentencia del TEDH de 23 de octubre de 1997, párr. 6-44.

³³ Asunto The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society contra Reino Unido, cit., párr. 97-99.

³⁴ Asunto Vidacar S.A. y Opergroup S.L. contra España, Sentencia del TEDH de 20 de abril de 1999.

³⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre 173/1996, FJ 5.

TEDH consideró que había incompatibilidad “*ratione materiae*”, ya que **sólo incidía en la obligación de pago de impuestos** de las dos sociedades demandantes y no en sus obligaciones y derechos civiles.

Es de especial relevancia el asunto Ferrazzini contra Italia, originado en una transmisión de tierra, propiedad y dinero de un ciudadano italiano a una sociedad de responsabilidad limitada, creada y participada por él. El contribuyente se aplicó el tipo reducido de cierto impuesto, pero la Administración italiana consideró insuficientes las cantidades pagadas y las corrigió, aumentándolas. Ferrazzini procedió contra Italia, solicitando que le fuera retirado dicho aumento, pero ante la excesiva duración de los procedimientos, 10 y 12 años, el ciudadano italiano acudió al TEDH, alegando la violación del artículo 6.1. CEDH. El tribunal admitió la demanda y examinó la posibilidad de extender la aplicación del artículo a una disputa entre un particular y una administración pública, señalando que “*la Convención es un instrumento vivo a interpretar a la luz de las circunstancias actuales*”. Consideró que las relaciones entre las administraciones y los particulares habían evolucionado desde los primeros casos del TEDH, ya que cada vez la intervención de los Estados en disputas privadas era mayor, pudiendo llegar a afectar a sus derechos y obligaciones civiles. Sin embargo, pese a lo anterior, concluyó que dicha evolución no había afectado al campo tributario, donde no se había aumentado la intervención en la esfera civil de los particulares; por tanto, la **materia fiscal seguía siendo parte de las prerrogativas públicas** y no admitió la aplicación del artículo³⁶.

Pese a que ésta fue la decisión del Tribunal, conviene destacar la **opinión disidente del juez Lorenzen**, quien considera que, al no haber ninguna definición del concepto de “*derechos y obligaciones civiles*” en el Convenio, el concepto acuñado por el TEDH debe ser revisado. Recurre a los trabajos preparatorios³⁷ para probar que, en el momento de redacción del Convenio, se excluyeron las disputas entre particulares y gobiernos por la dificultad de separar el papel de la administración pública y de los cuerpos judiciales. Alude a pronunciamientos previos del TEDH, en los que se extiende el artículo 6 a procesos sobre obligaciones pecuniarias siempre que éstas no “*deriven de la legislación fiscal o que, de cualquier otra forma, sean parte de los deberes cívicos normales en una*

³⁶ Asunto Ferrazzini contra Italia, Sentencia del TEDH de 12 de julio de 2001, párr. 26-31.

³⁷ Lorenzen se refiere a los trabajos preparatorios del Convenio por ser estos uno de los medios complementarios de interpretación de los tratados que se recogen en el artículo 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

*sociedad democrática*³⁸”. Considera que este criterio ha dado lugar a situaciones contradictorias como considerar que la obligación de entregar la propiedad a cambio de una compensación por expropiación no es un deber cívico, y, por el contrario, la obligación de someter esa compensación a tributación sí que lo es³⁹. En su opinión, las obligaciones tributarias son establecidas por ley, no por la discrecionalidad de las autoridades, y afectan directamente a los derechos de los ciudadanos⁴⁰. Además, añade que la exclusión de la aplicación del artículo 6 CEDH a los procedimientos fiscales supondría un tratamiento ventajoso para los Estados, ya que no se estaría garantizando el acceso a un procedimiento con todas las garantías a ciudadanos y empresas⁴¹. Por todo lo anterior, Lorenzen consideró que el artículo 6 debía haberse aplicado al asunto Ferrazzini.

Sin embargo, la opinión mayoritaria a día de hoy sigue siendo la de rechazar la aplicación de las garantías de la Convención a procedimientos en materia fiscal, por defender una **interpretación restrictiva** del concepto “*derechos y obligaciones de carácter civil*”.

Naturaleza de las obligaciones tributarias en relación con el artículo 6 CEDH

Tal y como se acaba de exponer, la relación entre las obligaciones tributarias y las obligaciones civiles es uno de los temas principales en la jurisprudencia del TEDH sobre el derecho al proceso equitativo. El Convenio no hace referencia directa a los derechos de los individuos en el seno de procedimientos tributarios, pero en numerosos asuntos, se ha planteado la necesidad de extender la aplicación del artículo 6 a procedimientos sobre obligaciones tributarias.

En términos de elementos y estructura, la obligación tributaria no tiene diferencias con las obligaciones civiles, ya que se trata de la obligación de dar una cosa (el dinero) por concurrir unas características determinadas que se establecen en la ley (el hecho

³⁸ Por ejemplo, asunto Schouten y Meldrum contra Países Bajos, Sentencia del TEDH de 9 de diciembre de 1994, párr. 50.

³⁹ “Opinión disidente del juez Lorenzen”, Asunto Ferrazzini contra Italia, Sentencia del TEDH de 12 de julio de 2001, párr. 6.

⁴⁰ “Opinión disidente del juez Lorenzen”, cit., párr. 7.

⁴¹ “Opinión disidente del juez Lorenzen”, cit., párr. 8.

imponible)⁴². Sin embargo, una parte de la doctrina considera que, por la especial **relevancia** que la materia tributaria y fiscal tiene en nuestros días, las obligaciones tributarias han pasado a adquirir una posición central e independiente en el ordenamiento jurídico. Entre ellos se encuentra BAÉZ, quien defiende que la razón de diferenciar entre obligaciones civiles y tributarias reside en los **efectos de su incumplimiento**. Argumenta que el incumplimiento de una obligación tributaria habilita la intervención de los poderes públicos, por ejemplo, la Administración puede intervenir y liquidar de oficio en caso de no presentación de la autoliquidación correspondiente por el contribuyente; mientras que el incumplimiento de una obligación civil faculta al acreedor a acudir a los órganos jurisdiccionales, para que ejerciten la acción, pero no le habilita a actuar por sí mismo⁴³. RUÍZ ALMENDRAL diferencia entre obligaciones civiles y tributarias por la diferencia de su **origen**. Considera que, a diferencia de la obligación civil, la obligación tributaria implica obligaciones tanto para los poderes públicos como para los ciudadanos, ya que son originadas por una imposición unilateral por parte del Estado de obligaciones de pago a los ciudadanos, influyendo de forma directa sobre su renta⁴⁴. En este sentido también se ha pronunciado nuestro TC, considerando que por la importancia que la tributación puede tener sobre los derechos privados de los contribuyentes se ha establecido en nuestro país, y en la gran mayoría de los de nuestro entorno, la **reserva de ley** para las normas que establezcan tributos y regulen sus caracteres esenciales⁴⁵.

En línea con lo expuesto, consideramos que por la importancia de las obligaciones tributarias y de sus efectos sobre los derechos de los ciudadanos, la naturaleza de éstas es distinta de la de las obligaciones civiles. Sin embargo, esto no justifica la interpretación del CEDH de forma que se excluya a los contribuyentes del derecho al proceso equitativo. Siguiendo a Lorenzen, consideramos que la exclusión de los procedimientos tributarios de la aplicación del artículo 6 supone un tratamiento favorable para los poderes públicos, por lo que el TEDH debe de extender el ámbito de aplicación de este derecho hacia la tutela de las obligaciones tributarias.

⁴² Altamirano, A., *Derecho Tributario. Teoría General*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, p. 13.

⁴³ Báez Moreno, A., “Las obligaciones alternativas y los derechos fiscales de opción. Solución a un problema tributario desde el derecho civil”, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 29, n. 1, 2002, p. 43.

⁴⁴ Ruiz Almendral, V. y Zornoza Pérez, J., “Sistema Tributario y Constitución”, 2002.

⁴⁵ Sentencia del TC de 14 de diciembre 185/1995, FJ 3.

C. Acusación en materia penal

El TEDH ha analizado en numerosas sentencias la expresión, para determinar la posible aplicación a procedimientos más allá del estricto ámbito criminal. El análisis se centra por un lado en delimitar que se entiende por “*acusación*” y por otro lado que se entiende por “*materia penal*”.

Concepto autónomo de “acusación”

El TEDH ha establecido que el concepto debe interpretarse atendiendo a la Convención, configurando un concepto autónomo. En el asunto Deweer contra Bélgica⁴⁶ se define la acusación como “*notificación oficial, proveniente de la autoridad competente; del reproche de haber cometido una infracción penal*”; y en el asunto Eckle contra Alemania⁴⁷ se añade la idea de que ese reproche implique “*repercusiones importantes sobre la situación de sospechoso*”. Por tanto se establece que la acusación se da por comenzada cuando al sospechoso se le informa de su situación de manera formal, y no en el momento en el que comienzan las investigaciones contra él.

En el ámbito tributario, el procedimiento sancionador comienza, de manera general, cuando la Administración competente requiera al contribuyente información sobre operaciones sometidas a tributación para que, posteriormente, juzgando los documentos recibidos, decida abrir el expediente sancionador, en su caso. Por tanto, atendiendo a la jurisprudencia citada del TEDH, la acusación de haber cometido una infracción penal no se considerará producida en el ámbito tributario hasta que no se le comunique al contribuyente de manera formal la **apertura del expediente sancionador** en su contra.

Concepto autónomo de “materia penal”

El tribunal ha señalado que la Convención no se opone al proceso actual de “*descriminalización*” en la mayoría de Estados miembros, consistente en calificar como administrativas o disciplinarias ciertas conductas que anteriormente constituían una infracción penal⁴⁸. Sin embargo, esto no supone que la aplicación del artículo 6 se deje

⁴⁶ Asunto Deweer contra Bélgica, cit., párr. 46.

⁴⁷ Asunto Eckle contra Alemania, Sentencia del TEDH de 15 de julio de 1982, párr. 73.

⁴⁸ Asunto Öztürk contra Alemania, Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1984, párr. 49.

en manos de la calificación doméstica, si no que es necesario determinar de manera autónoma las infracciones concretas incluidas en el concepto de “*materia penal*”. En el asunto Engel y otros contra Países Bajos⁴⁹ se establecen tres criterios para determinar si un hecho constituye una infracción penal⁵⁰:

1. Clasificación de la infracción por el derecho doméstico del estado miembro.

Este criterio se usa como punto de partida. Será decisivo si la infracción es considerada penal en el ordenamiento doméstico, pero en caso de pertenencia a otra rama del ordenamiento nacional, el tribunal no debe excluir su adscripción al ámbito penal.

2. Naturaleza de la infracción. El TEDH tiene en cuenta si la norma aplicable afecta a la generalidad de los ciudadanos y tiene un propósito punitivo o disuasivo, si el procedimiento ha sido instituido por un organismo público con poderes de ejecución, si la imposición de una posible pena dependiera de una declaración de culpabilidad y de los procedimientos comparables en el resto de Estados miembros.

3. Severidad de la pena a la que se enfrenta el acusado. Se determina en relación con la máxima pena posible prevista. Si la sanción es pecuniaria, el TEDH atiende a si su fin es reparador o preventivo, solo considerándose infracción penal si se diese el segundo caso. En el caso de privaciones de libertad, éstas serán consideradas determinantes para la calificación de la infracción dentro de la materia penal; pero una pena que no implique una privación de libertad no significa la exclusión directa de la naturaleza penal de la infracción.

En el **ámbito tributario**, el artículo 6 CEDH se ha aplicado en su vertiente penal en numerosas ocasiones a procedimientos de imposición de recargos fiscales.

El primer asunto se remonta a una decisión de la Comisión en 1987⁵¹, cuando se calificó como “*acusación en materia penal*” la imposición de una sanción tributaria a un contribuyente austriaco al concurrir los criterios establecidos en el asunto Engel:

⁴⁹ Asunto Engel contra Países Bajos, Sentencia del TEDH de 8 de junio de 1976.

⁵⁰ TEDH, “Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights: Right to a fair trial (criminal limb)”, 2013, p. 8.

⁵¹ S.M. contra Austria, Decisión de la Comisión de 8 de mayo de 1987.

1. Las disposiciones que recogen el delito por el cual se está imponiendo la sanción se encuentran dentro del marco del **Derecho Penal austriaco**, en el *Código de Delitos Financieros*.

2. La naturaleza de la infracción es de carácter penal, consistiendo en la infracción del **deber de llegar un registro contable** adecuado para el correcto pago de los impuestos.

3. La sanción a la que se enfrentaban los acusados, consistente en el pago de una **multa pecuniaria y de una pena privativa de libertad** de prisión de 4 meses era de gravedad suficiente como para considerar la infracción penal.

El TEDH se ha pronunciado en la misma línea, considerando infracciones tributarias como penales en función de los criterios Engel. Cabe destacar el asunto Janosevic contra Suecia en el cual el propietario de una empresa de taxis había recurrido una rectificación de la Administración, pero ésta fue ejecutada antes del juicio definitivo, razón por la cual acudió ante el TEDH alegando una violación del artículo 6. El tribunal examinó en base a los criterios Engel si los recargos impositivos podían constituir una acusación en materia penal. El TEDH en este caso determinó que los recargos no pertenecían al derecho penal sueco, por lo que no se cumplía el primer criterio⁵²; sin embargo, examinó las otras dos condiciones y concluyó lo siguiente:

1. Los recargos fiscales tienen como destinatarios la **generalidad** de los contribuyentes y su principal objetivo es **presionar** al contribuyente para que cumpla con sus obligaciones tributarias.

2. La **cuantía** de la sanción a la que se enfrentaba el señor Janosevic **no tenía límite** alguno y podía ascender a cantidades muy elevadas.

Por todo esto, el TEDH determinó la naturaleza penal de los hechos y su normativa, por lo que consideró aplicable el artículo 6.

⁵² Asunto Janosevic contra Suecia, Sentencia del TEDH de 21 de mayo de 2003, párr. 66.

2º Derechos procesales

En el seno de los procedimientos tributarios, los derechos más invocados en relación proceso equitativo son los siguientes:

A. Derecho a un juicio sin dilaciones indebidas

El TEDH ha resuelto varios asuntos en los que había sido invocada una violación del artículo 6.1 CEDH, en el marco de un **procedimiento tributario sancionador**.

El primer pronunciamiento se trata de una decisión de la Comisión de 1991⁵³, en la cual se establece que el cómputo del plazo para determinar si ha habido una dilación indebida comienza a contar desde las **primeras investigaciones** posteriores a la acusación formal, independientemente del acto del juicio. En este mismo sentido se ha pronunciado el TEDH, utilizando los criterios establecidos en el citado asunto Selmouni para determinar la dilación indebida. Por ejemplo, en el ya citado asunto Janosevic, el tribunal sentenció la violación del artículo 6.1. CEDH pese a haber determinado la dificultad del procedimiento, ya que la resolución se había demorado más de cinco años desde la imposición de los pagos complementarios sin que la conducta del contribuyente hubiera influido en esa dilación.

B. Derecho a la presunción de inocencia

En materia tributaria la violación de este derecho del artículo 6.2. CEDH fue alegada en al asunto A.P., M.P., y T.P. contra Suiza. La Administración tributaria suiza había comenzado una investigación de las actividades un contribuyente, una vez muerto; concluyendo había ocultado parte de sus ingresos. Se procedió a establecer una sanción al contribuyente fallecido, por lo que se reclamaba a los herederos. Los herederos herederos demandaron la violación del artículo 6.2., la cual admitió el tribunal haciendo referencia al derecho a la presunción de inocencia, y alegando que *“heredar la culpa del fallecido no es compatible con los estándares de la justicia penal en una sociedad gobernada por el Derecho”*⁵⁴.

⁵³ Asunto K.H. contra Alemania, Decisión de la Comisión de 9 de diciembre de 1991.

⁵⁴ Asunto A.P., M.P. y T.P. contra Suiza, Sentencia del TEDH de 29 de agosto de 1997, párr. 48.

C. Derecho a no autoincriminarse

Aunque no se menciona específicamente en el artículo 6, el derecho a guardar silencio y no autoincriminarse son normas internacionales generalmente reconocidas que forman el núcleo del derecho al proceso equitativo previsto en el artículo 6⁵⁵. Este derecho tiene mucha relevancia desde el punto de vista fiscal, ya que es habitual que en la mayoría de procedimientos tributarios, llegue el momento en el que la Administración requiera de la colaboración del contribuyente para poder determinar si se encuentra ante una infracción tributaria (le puede reclamar que determine la cuantía exacta del impuesto, o que le aporte datos que verifiquen su verdadera capacidad económica, por ejemplo). Por tanto, en base a este derecho, el contribuyente podría negarse a aportar información que fuera clave para la imposición de una sanción tributaria en su contra⁵⁶.

En este sentido se ha manifestado el TEDH en numerosas sentencias, destacando el asunto Funke contra Francia, en el cual un ciudadano alemán residente en Francia fue sancionado por la administración aduanera por no aportar la información requerida sobre sus bienes en el exterior. El TEDH concluyó que había violación del derecho a autoincriminarse, ya que la administración francesa no tenía una total seguridad de que los documentos exigidos existían y, por tanto, su aportación por parte del señor Funke, suponía aportar el mismo las pruebas para su incriminación⁵⁷. De la misma forma, en el asunto J.B. contra Suiza, se establece que el derecho a no autoincriminarse implica que *“las autoridades deben probar su caso sin acudir a medios de prueba obtenidos de forma coercitiva y en contra de la voluntad de la persona”*. El tribunal considera que no le corresponde analizar el hecho de que un Estado pueda exigir al contribuyente la aportación de información tributaria, sino que lo que le corresponde analizar son las sanciones impuestas. Añade que este derecho es aplicable incluso en procedimientos en los cuales el objeto no es imponer sanciones, como las actividades de comprobación, pero de los cuales se puede derivar, en base a información aportada por el contribuyente, sanciones tributarias en fases posteriores⁵⁸.

⁵⁵ “Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights: Right to a fair trial (criminal limb)”, cit. p. 24.

⁵⁶ Janis M., Kay R. y Bradley A., “Respect for private and family life; marriage”, en la obra *European Human Rights Law. Texts and materials*, Oxford University Press, Nueva York, 2008, p. 361.

⁵⁷ Asunto Funke contra Francia, Sentencia del TEDH de 25 de febrero del 1993, párr. 44.

⁵⁸ Asunto J.B. contra Suiza, Sentencia del TEDH de 3 de agosto de 2001, párr. 63-64.

Cabe concluir, por tanto, que el derecho a la no autoincriminación es un derecho relativo, ya que aunque el contribuyente no está obligado a aportar activamente información necesaria para incriminarle y así poderle aplicar una sanción, si se ha establecido la obligación de soportar pasivamente la actividad probatoria de la administración, encaminada a lograr la correcta liquidación del impuesto.

3.1.2. DERECHO A LA INTIMIDAD

En el artículo 8 del CEDH se reconocen distintos derechos que pretenden salvaguardar la intimidad de las personas, y son: el derecho al respeto a la vida privada y a la vida familiar y el derecho al respeto del domicilio y de la correspondencia.

3.1.2.1. Caracteres y contenido material del artículo

En el artículo 8 del CEDH el contenido del derecho a la intimidad se encuentra dividido en dos partes: por un lado, en el primer párrafo del artículo se establecen los cuatro derechos que necesitan ser garantizados activamente por los Estados y, por otra parte, en el segundo párrafo se determinan las circunstancias bajo las cuales los poderes públicos podrían intervenir y limitar el derecho a la intimidad⁵⁹.

1º Ámbito de aplicación

Para poder aplicar el artículo 8 a una disputa, el conflicto alegado debe afectar a cualquiera de los bienes jurídicos señalados en el párrafo primero. Se trata de conceptos muy relacionados entre sí, que sirven al objeto de garantizar una esfera de autonomía y desarrollo personal a los ciudadanos⁶⁰.

El TEDH ha señalado de forma reiterada en su jurisprudencia que el contenido de los derechos reconocidos por el presente artículo no puede ser construido en abstracto, de forma que abarque todas las situaciones imaginables en las que se ve afectada la intimidad de las personas⁶¹. Sin embargo, pese a la negativa del tribunal de construir conceptos exhaustivos, a través de su jurisprudencia se han reconocido de manera expresa una serie de elementos a partir de los cuales se manifiesta la intimidad y la vida privada de las personas⁶².

⁵⁹ Kilkelly, U., “The right to respect for family life: A guide to the implementation of Article 8 of the European Convention on Human Rights”, *Human Rights Handbooks series*, n. 1, 2001, p. 6.

⁶⁰ Arzoz Santisteban, X., “Derecho al respeto de la vida privada y familiar”, Lasagabaster Herrarte I. (dir.), de la obra *Convenio Europeo de Derechos Humanos, comentario sistemático*, Thomson Civitas, Madrid, 2004, p. 255.

⁶¹ Por ejemplo, asunto Peck contra Reino Unido, Sentencia del TEDH de 28 de abril de 2003, párr. 57.

⁶² “Derecho al respeto de la vida privada y familiar”, cit., p. 261.

A. Vida privada

El Tribunal ha determinado en numerosas ocasiones que el concepto de “*vida privada*” no se refiere exclusivamente al círculo más íntimo de las personas, sin incluir en él las relaciones con el mundo exterior; por el contrario, el respeto a este derecho debe comprender el “*derecho a establecer y desarrollar relaciones con otros seres humanos*”⁶³. En este sentido, ejemplos de las distintas relaciones que se han entendido pertenecientes a la vida privada de las personas son:

- Ciertas relaciones **excluidas de la “*vida familiar*”**, como la relación entre padres de acogida y los hijos acogidos⁶⁴.
- La elección de afirmar y asumir la identidad sexual propia, lo que incluye las **relaciones sexuales**, pero no todas las actividades sexuales⁶⁵.
- **Relaciones sociales**, como son, por ejemplo, las asociaciones de presos⁶⁶.
- Las **relaciones económicas**⁶⁷, que tienen especial relevancia en el ámbito fiscal, por lo que se examinará su relación con el derecho a la intimidad en el apartado relativo al derecho material en su aspecto tributario.

Otras actividades que el TEDH ha considerado pertenecientes a la “*vida privada*”, entre otras:

- La intervención de **llamadas** telefónica, ya sea contenido público o privado⁶⁸.
- La información personal recolectada por el **Estado** a través de medios como huellas dactilares o fotografías⁶⁹.
- Procedimientos de determinación de la **paternidad**⁷⁰.
- Tratamientos médicos **obligatorios**, como los análisis de orina para detectar drogas o alcohol⁷¹.

B. Vida familiar

⁶³ Asunto Niemietz contra Alemania, Sentencia del TEDH del 16 de diciembre de 1992, párr. 29.

⁶⁴ Asunto X. contra Suiza, Sentencia del TEDH de 10 de julio de 1978, párr. 248.

⁶⁵ Asunto Dudgeon contra Reino Unido, Sentencia del TEDH de 22 de octubre de 1981, párr. 41.

⁶⁶ Asunto Mc Feeley contra Reino Unido, Decisión de la Comisión de 15 de mayo de 1980.

⁶⁷ Asunto Niemietz contra Alemania, cit., párr. 29.

⁶⁸ Asunto A. contra Francia, Sentencia del TEDH del 23 de noviembre de 1993, párr. 34-35.

⁶⁹ Asunto Murray contra Reino Unido, Sentencia del TEDH de 28 de octubre de 1994, párr. 88.

⁷⁰ Asunto Rasmussen contra Dinamarca, Sentencia del TEDH de 28 de noviembre de 1984, párr. 33.

⁷¹ Asunto Peters contra Países Bajos, Decisión de la Comisión de 6 de abril de 1994.

En su interpretación de este concepto, el tribunal ha adoptado una postura flexible, con la intención de adaptarse a los distintos tipos de familias que se conforman en la actualidad derivadas de fenómenos como el divorcio, el matrimonio homosexual o por avances médicos. El criterio que utiliza el tribunal para determinar la existencia de “*vida familiar*” es la existencia real y efectiva de **vínculos personales íntimos**, como, por ejemplo en el caso de:

- **Matrimonios** que puedan probarse legítimos y auténticos y los hijos nacidos de ellos, sin que sea necesaria la cohabitación⁷².
- **Uniones familiares sin matrimonio**. Este es el caso de hijos que no provengan de un matrimonio⁷³ o **sin lazos de sangre**, como las parejas en las que algún miembro sea transexual⁷⁴.
- **Otras relaciones familiares**, como las establecidas entre los abuelos y sus nietos⁷⁵.

C. Domicilio

El término domicilio se refiere viviendas en las que se resida de manera **estable**, aunque se ha admitido excepcionalmente las casas de vacaciones, hoteles de trabajo y otro tipo de **alojamientos temporales de larga duración**⁷⁶.

Además, el TEDH ha incluido los **locales comerciales**, basándose en la práctica de los Estados miembros, nombrando el caso de Alemania, y en el uso del término “*domicilie*” en la versión francesa original de la Convención; término que implica una connotación más amplia que simplemente la vivienda, pudiendo incluir así las oficinas personales de un profesional⁷⁷.

TJUE e inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas

⁷² Asunto Berrehab contra Países Bajos, Sentencia del TEDH de 21 de junio de 1988, párr. 21.

⁷³ Asunto Marckx contra Bélgica, Sentencia del TEDH de 13 de junio de 1979, párr. 41.

⁷⁴ Asunto X., Y. y Z. contra Reino Unido, Sentencia del TEDH de 22 de abril de 1997, párr. 42.

⁷⁵ Asunto Marckx contra Bélgica, cit. párr. 45.

⁷⁶ “The right to respect for family life: A guide to the implementation of Article 8 of the European Convention on Human Rights”, cit., p. 19.

⁷⁷ Asunto Niemietz contra Alemania, cit., párr. 30.

Cabe, en este punto, hacer referencia a la relación entre el CEDH y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Dicho tribunal ha utilizado el Convenio sin que la Unión Europea, como ente independiente, lo hubiera ratificado, por lo que se han dado múltiples discordancias entre las interpretaciones que ambos órganos han realizado de la Convención⁷⁸. La más notable ha sido la negativa del TJUE a aplicar el derecho a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas⁷⁹. Esta línea de interpretación comienza antes de la sentencia Niemietz del TEDH, con la sentencia que resuelve los asuntos acumulados 46/87 y 227/88⁸⁰. En este asunto una empresa alemana, Hoechst, demanda la violación de sus derechos en las verificaciones a sus instalaciones que le había impuesto la Comisión sin aprobación judicial. El TJUE señala que el derecho a la inviolabilidad del domicilio no puede reconocerse respecto de las empresas ya que considera que el artículo 8 protege “*el ámbito de desenvolvimiento de la libertad personal del hombre y no puede por tanto extenderse a los locales empresariales*”⁸¹. Esta interpretación dio lugar una gran contradicción entre ambos tribunales hasta el año 2002, cuando el TJUE hace referencia a la jurisprudencia anterior del TEDH y reconoce la posibilidad de extender la protección a los locales comerciales⁸².

D. Correspondencia

El artículo 8.1 protege el derecho a comunicarse con otros, a través de un medio de transmisión de mensajes, de manera ininterrumpida⁸³. Por tanto, mediante una interpretación teológica-funcional del artículo, se debe incluir cualquier tipo de comunicación, incluyendo medios digitales como los correos electrónicos, de manera que siga el ritmo de la evolución y desarrollo de la tecnología de las comunicaciones⁸⁴. Sin embargo, en su jurisprudencia hasta el momento, solo se han incluido las

⁷⁸ El TJUE recurría al CEDH ya que hasta el año 2000 no se aprobó la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea en la cumbre de Niza el 7 de diciembre.

⁷⁹ Díez-Picazo, L. M., “La relación entre la Unión Europea y el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, *Teoría y Realidad Constitucional*, n. 15, 2004, p. 161.

⁸⁰ Asunto Hoechst contra La Comisión, Sentencia del TEDH de 21 de septiembre de 1989.

⁸¹ Asunto Hoechst contra La Comisión, cit., párr. 17-18.

⁸² Asunto C-94/00, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de octubre de 2002, párr. 29.

⁸³ “Derecho al respeto de la vida privada y familiar”, cit., p. 316.

⁸⁴ “The right to respect for family life: A guide to the implementation of Article 8 of the European Convention on Human Rights”, cit., p. 20.

comunicaciones telefónicas⁸⁵.

2º Obligaciones para los Estados

Según el TEDH, el respeto a la intimidad implica obligaciones positivas para los Estados. Por tanto, además de la obligación negativa de no intervenir arbitrariamente en la vida privada, familiar, domicilio y correspondencia de los particulares, este artículo puede obligar a las autoridades públicas a tener que intervenir activamente para garantizar y proteger el respeto de dichos derechos⁸⁶.

Sin embargo, el tribunal también ha señalado que los límites que marcan el deber de actuación de los Estados no son claros y que es obligación de los Estados determinar si existe una obligación positiva, atendiendo al “*balance entre los intereses generales de la comunidad y los intereses del particular*”⁸⁷. El criterio más común ha sido determinar la existencia de una obligación positiva ponderando si el derecho en juego en la disputa es de gran importancia para el particular y si este, además, se encuentra en desventaja frente al Estado⁸⁸.

3º Límites en la aplicación

El segundo párrafo del artículo 8 establece las circunstancias ante las cuales los poderes públicos puedan intervenir en la intimidad de las personas:

- **Previsión en la ley de la injerencia.** Este requisito ha problemas en la jurisprudencia cuando las intervenciones por parte de los Estados están reguladas por disposiciones administrativas u otro tipo de directrices sin rango de ley⁸⁹.
- La injerencia debe obedecer a uno de las **finalidades legítimas** reconocidas en el texto del artículo: “*la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de*

⁸⁵ Asunto Klass contra Alemania, Sentencia del TEDH de 6 de septiembre de 1978, párr. 41.

⁸⁶ Por ejemplo, Asunto Airey contra Irlanda, Sentencia del TEDH de 25 de marzo de 1992, párr. 62.

⁸⁷ Asunto X., Y. y Z contra Reino Unido, cit., párr. 41.

⁸⁸ Por ejemplo, Asunto Marck contra Bélgica, cit. párr. 31.

⁸⁹ Por ejemplo, Asunto Malone contra Reino Unido, Sentencia del TEDH de 2 de agosto de 1984, párr. 77-80.

los demás”.

El bienestar económico, de gran importancia para el ámbito tributario, es el único concepto que no aparece en las causas para restringir otros derechos de la Convención de similar estructura.

– Por último, también la injerencia debe ser necesaria en una **sociedad democrática**, acorde con el espíritu de la Convención.

3.1.2.2. Ámbito material en relación con el Derecho Tributario

A continuación se va a profundizar en los aspectos del artículo 8 que se han señalado que pueden tener relevancia en material tributaria a partir de distintos pronunciamientos del TEDH y de nuestro TC.

1º Ámbito de aplicación

La generosa interpretación que el TEDH realiza de los derechos reconocidos en el artículo 8 abarca también distintas facetas de la actividad económica de los particulares, incluyendo los elementos fiscales de dicha actividad.

A. Vida privada

Toda actividad económica se realiza en base a relaciones con terceros, por tanto las **relaciones de negocios**, y sus correspondientes aspectos fiscales, pueden entenderse incluidas en este concepto.

En este sentido, en el ya citado asunto Niemietz, un tribunal alemán ordena el registro de la oficina del abogado de un demandado en un procedimiento tributario. El abogado presentó una demanda ante la Comisión, alegando la vulneración del artículo 8 en dicho registro. Lo relevante en este punto es que, al resolver sobre la aplicabilidad del artículo, el TEDH consideró que no siempre era posible separar entre las actividades profesionales y privadas de un particular. En especial, en la sentencia se hace referencia al caso de las **profesionales liberales**, donde es especialmente difícil determinar qué actos forman parte de la vida privada del profesionales y cuáles se refieren a su

actividad laboral; y se señala, que si no se consideraran las relaciones profesionales establecidas por un profesional liberal como integrantes de su vida privada, se crearía una gran situación de desigualdad con respecto a otro tipo de profesionales⁹⁰. Por tanto, el tribunal considera que las relaciones profesionales de un profesional liberal deben considerarse incluidas en su vida privada.

B. Vida familiar

En el ámbito tributario tiene relevancia el asunto Serife contra Turquía, en el cual el TEDH incluye un matrimonio no oficial bajo la ley turca dentro del concepto de “*vida familiar*”, teniendo en cuenta elementos como la cohabitación, la duración de la relación y la existencia de hijos en común. El tribunal argumenta que la “*vida familiar*” no sólo es relevante en la esfera cultural de las personas, sino que también tiene **incidencia en cuestiones sociales y fiscales**, y que, por este motivo, los Estados tienen en estos asuntos cierto “*margen de apreciación*” y deben hacer un balance entre los intereses del particular y de la comunidad⁹¹.

La amplia interpretación del concepto de “*vida familiar*” acuñada por el TEDH tiene gran relevancia en el ámbito tributario, ya que en muchos sistemas jurídicos se aplica distinto régimen de tributación a las familias originadas en el matrimonio que a otros tipos de familias. Esto es el caso del sistema español, tema que se abordará en el último apartado de este epígrafe, en el que se hace un breve apunte del concepto de familia en el IRPF español.

C. Domicilio

Cabe aquí hacer referencia a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, quienes han interpretado en numerosas ocasiones el derecho a la inviolabilidad del domicilio en el seno de procedimientos fiscales.

En primer lugar, cabe hacer referencia a la sentencia del 17 de octubre de 1985⁹², en la

⁹⁰ Asunto Niemietz contra Alemania, cit., párr. 29.

⁹¹ Asunto Serife Yigit contra Turquía, Sentencia del TEDH de 2 de noviembre de 2010, párr. 93-96.

⁹² Sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de octubre 137/1985.

que se resuelve un recurso de amparo presentado por una sociedad mercantil, alegando que la entrada en su sede de los recaudadores de Hacienda había violado su derecho a la inviolabilidad del domicilio del artículo 18.2 CE⁹³. Por primera vez en la jurisprudencia del TC, se extiende la aplicación de este derecho a las personas jurídicas, alegando que *“nuestro Texto Constitucional (...) no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas”*. El TC se basa en la jurisprudencia y doctrina de países del entorno, como Alemania o Italia, y también en sus propias sentencias anteriores, en las que se extienden otros derechos constitucionales a las personas jurídicas.

Además, en su posterior jurisprudencia ha ido concretando cuáles son los espacios constitucionalmente protegidos como domicilios de personas jurídicas⁹⁴. En la sentencia del 26 de marzo de 1999⁹⁵, el tribunal limitó la protección del domicilio a *“ciertos espacios que, por la actividad que, en ellos se lleva a cabo, requieren de una protección frente a la intromisión ajena”*. Concretó los espacios a los que se refería: centros desde donde se desarrollara la dirección de la sociedad o de alguno de sus establecimientos y centros donde se custodiaran escritos sobre el día a día de la entidad que no debían ser conocidos por personas ajenas a la persona jurídica. Por tanto, de esta forma, en el fundamento jurídico 3º, excluye de la protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio a los *“locales abiertos al público”* y a los locales de acceso sometido a autorización, pero que no estén dedicados a la dirección o custodia de información documental.

El Tribunal Supremo también ha colaborado en la delimitación del concepto de domicilio social protegido constitucionalmente, añadiendo, a los dos espacios concretos señalados por el TC, que es indiferente que dicho espacio constituya el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria⁹⁶.

En conclusión, a pesar de que de manera general la jurisprudencia de nuestros tribunales se adapta a la interpretación establecida por el TEDH del artículo 8 del CEDH, los

⁹³ Artículo 18.2 CE: *“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”*.

⁹⁴ Bosch, J. L., “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”, *ECJ Leading cases*, vol. 2, n. 632, 2014, pp. 5-7.

⁹⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de marzo 69/1999, FJ 2.

⁹⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril 2342/2010, FJ 5.

órganos judiciales españoles han sido más reacios a extender el derecho a la inviolabilidad del domicilio a los despachos profesionales o lugares donde una persona física individual desarrolla una actividad económica. En concreto, en distintas sentencias del Tribunal Supremo no se ha considerado domicilio constitucionalmente protegido a los despachos de abogados⁹⁷, argumentando que no es un lugar en el que se desarrollen actividades propias de su profesión liberal; ni tampoco a gestorías⁹⁸ ni oficinas de asesoramiento jurídico cuya titularidad pertenezca a una persona jurídica⁹⁹.

D. Correspondencia

En el ámbito de los procedimientos fiscales, es de especial importancia la protección que este derecho garantiza para la correspondencia, ya sea postal, telefónica o electrónica. En el ámbito procedimental, la Administración Tributaria necesita información sobre los contribuyentes para liquidar los impuestos o verificar la existencia de infracciones¹⁰⁰.

Aparte del ya citado asunto Klass, podemos también hacer referencia al asunto Huvig contra Francia, en el cual los contribuyentes eran sospechosos de defraudación fiscal, y la autoridad francesa ordenó interceptar y grabar sus llamadas telefónicas. El TEDH reconoció que dicha interferencia constituía una violación de la “*correspondencia*” y que solo estaba justificada si estaba acorde con la ley nacional y era necesaria en una “*sociedad democrática*”¹⁰¹.

En este sentido, examinaremos más a fondo el contenido de presente derecho en el siguiente apartado, al exponer las actuaciones de los poderes públicos que pueden vulnerar estos derechos y los límites que deben ponderarse.

2º Obligaciones para los Estados y límites en su aplicación

En numerosas decisiones del TEDH se ha valorado la aplicación de los límites al

⁹⁷ Por ejemplo, Sentencia del TS de 30 de abril 3117/2002, FJ 1.

⁹⁸ Sentencia del TS de 20 de junio 4398/2003, FJ 1.

⁹⁹ Por ejemplo, Sentencia del TS de 22 de marzo 1912/2004, FJ 1.

¹⁰⁰ Baker, P., “Taxation and the European Convention on Human Rights”, *British Tax Review*, 2000.

¹⁰¹ Asunto Huvig contra Francia, Sentencia del TEDH de 24 de abril de 1990, párr. 25.

derecho a la intimidad en numerosos asuntos de carácter fiscal, límites que tienen especial relevancia por los importantes derechos de los particulares que están en juego en los procedimientos tributarios.

En primer lugar, cabe nombrar la demanda de X contra Bélgica¹⁰², en la cual el contribuyente impugnó una decisión de la Administración belga por la cual se le obligaba informar sobre el destino dado a los ingresos procedentes de la liquidación de unas propiedades inmobiliarias. Alegó que, tras comunicar esa información a la autoridad, ésta había procedido a gravarle las rentas que todavía no se habían destinado a ningún fin. El TEDH, tras reconocer que el requerimiento de información sobre los gastos del contribuyente por parte de la Administración era una injerencia en su esfera privada, examinó si dicha intromisión se acogía al párrafo segundo del artículo y determinó lo siguiente:

✓ **Previsión por la ley:** la norma belga obliga a los ciudadanos a proporcionar a la administración competente todos los datos necesarios para realizar la comprobación de las ganancias que obtengan.

✓ **Propósito legítimo en una sociedad democrática:** la Comisión consideró que la injerencia era necesaria para mantener el “*bienestar económico del país*”, ya que su objetivo es recaudar los tributos y evitar el fraude.

Por tanto, se consideró que no era desproporcionada la intromisión en la vida privada del ciudadano belga, por lo que la “*injerencia*” por parte de la Administración estaba justificada y no se admitió la demanda a trámite.

Cabe destacar que, atendiendo a este razonamiento, en el ámbito tributario toda intromisión en la vida íntima de los particulares se podría entender justificada por el requisito del “*bienestar económico del país*”, causando cierta indefensión para los ciudadanos ante los Estados. Por ello, adicionalmente el tribunal ha aplicado en sus argumentaciones sobre la “*necesidad*” de la medida lo que se ha denominado el “*test de proporcionalidad*”, con el objetivo de evaluar los derechos de los ciudadanos en juego

¹⁰² Asunto X. contra Bélgica, Decisión de la Comisión de 7 de diciembre de 1982.

por un lado, y los intereses de los Estados, entendidos como intereses de la sociedad, por otro¹⁰³. Por ejemplo, en el asunto Niemietz, en primer lugar, examinó el interés afectado por la interferencia, que era la **intimidad** de un particular, el abogado Niemietz; en segundo lugar, atendió a la naturaleza de la intromisión, determinando que la interferencia se encontraba en el seno de una investigación por una infracción contra el honor de un juez, lo que calificó como **delito menor**; y, por último, valoró si la “*injerencia*” servía a una necesidad social. Finalmente consideró que la medida había sido totalmente **desproporcionada**, en relación con el objetivo perseguido, por lo que no se cumplía el requisito del “*propósito legítimo*” de la injerencia, y, por tanto Alemania estaba violando el artículo 8 del Convenio.

Cabe hacer referencia en último lugar, a las interpretaciones realizadas por nuestro TC del derecho a la intimidad en el seno de la actividad inspectora de la Hacienda Pública en los procedimientos fiscales. Como criterio general, el tribunal ha considerado que el interés general que persigue dicha actividad inspectora es fundamental en una sociedad democrática para el bienestar económico del país, coincidiendo así con los supuestos de legitimación recogidos en el Convenio¹⁰⁴. El TC basa su argumentación en la “*solidaridad*” entre los ciudadanos a la hora de hacer frente a las cargas públicas según su capacidad económica, principio reconocido en el artículo 31 de nuestra Constitución. Por tanto, el tribunal considera que combatir el fraude es una obligación para todos los poderes públicos. Sin embargo, en su razonamiento, el TC añade ciertos límites a dicha facultad de inspección¹⁰⁵:

- ✓ En primer lugar le otorga un papel fundamental al juez, siendo este con su “*su independencia e imparcialidad*” quien debe valorar la adecuación de las actividades a realizar con el objetivo de investigar los casos fiscales.
- ✓ En segundo lugar, el tribunal requiere que la medida tenga un “*sólido fundamento*” y que sea “*proporcional*”, en línea con la jurisprudencia del TEDH.

Por tanto, la interpretación llevada a cabo en la jurisprudencia del TC del derecho a la intimidad según el artículo 8 del CEDH y el 31 CE, se adecúan al contenido establecido

¹⁰³ “The right to respect for family life: A guide to the implementation of Article 8 of the European Convention on Human Rights”, cit., p. 32.

¹⁰⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional de 23 de febrero 50/1995, FJ 6.

¹⁰⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional de 23 de febrero 50/1995, cit., FJ 7.

por el TEDH en cuanto al contenido del derecho y a los supuestos en los que cabe “*injerencia*” por parte de los Estados, de especial relevancia en el ámbito fiscal.

3.1.2.3. Aplicación práctica en el ámbito español

A continuación, sin ánimo de exhaustividad, se expone una breve referencia sobre la descripción que se hace, como sujeto pasivo, de la familia en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español con el objetivo de verificar su correspondencia con el Convenio y el amplio concepto de “*vida familiar*” acuñado por el TEDH.

La ley del IRPF¹⁰⁶ distingue dos maneras en las que pueden tributar las familias: por un lado, se permite la tributación individual de cada miembro que obtenga rendimientos y, por otro, puede tributar toda la unidad familiar de manera conjunta¹⁰⁷. En este sentido, el artículo 82 distingue dos tipos de unidades familiares que pueden tributar conjuntamente:

- Por una parte, se refiere a la familia originada en el matrimonio, formada por los cónyuges no separados legalmente, y los hijos dependientes de éstos.
- Por otra parte, se refiere a la familia no originada en el matrimonio o sujeta a una separación legal de los cónyuges, formada por el padre o madre y los hijos dependientes.

Cabe concluir, por tanto, que este concepto estrecho de unidad familiar recogido en el IRPF no incluye importantes realidades en la actualidad que sí han sido incluidas por el TEDH en el concepto de vida familiar. Por ejemplo, según este artículo las parejas de hecho no podrían tributar conjuntamente, ni formar una unidad familiar conjunta, sino que sólo uno de los progenitores podrá incluir a los hijos en su declaración. Las mismas consideraciones se aplican en caso de separación o divorcio con guardia y custodia compartida.

¹⁰⁶ 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 (BOE de 29 de noviembre de 2006).

¹⁰⁷ Álvarez García, S. y Prieto Rodríguez, J., “Tributación de la familia y equidad horizontal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Redistribución y equidad a través de la imposición sobre la renta personal*. Instituto de Estudios Fiscales, 2003, p. 151.

Esta distinción también tiene efectos para otros derechos fundamentales, como es el derecho a la no discriminación, el cual se examinará a continuación.

3.1.3. EL DERECHO A LA NO DISCRIMINACIÓN

El artículo 14 del CEDH garantiza el disfrute igualitario de los derechos y libertades del Convenio. La interpretación de su contenido ha planteado numerosos problemas desde los primeros años de su aplicación y, además, ha sido acompañada de una importante evolución normativa mediante la aprobación de Protocolos Adicionales que amplían los poderes del TEDH en esta materia.

3.1.3.1. Caracteres y contenido material del artículo

1º Ámbito de aplicación

En primer lugar, desde un punto de vista **objetivo**, el TEDH ha establecido que el derecho a la no discriminación tiene un carácter accesorio, pero al mismo tiempo autónomo¹⁰⁸.

Es *accesorio* ya que no tiene existencia independiente; es decir, completa el resto de derechos y obligaciones del Convenio y los Protocolos¹⁰⁹. La principal consecuencia de esta accesoriadad es que no puede invocarse individualmente, sino que su papel es acompañar demandas en las que se alegue la violación de uno de los derechos sustantivos recogidos en el Convenio¹¹⁰, de forma que se demande no sólo la interferencia del Estado en el ejercicio de alguno de los derechos del Convenio, sino que también se alegue un trato diferenciado en dicha intromisión de los poderes públicos.

Sin embargo, también se trata de un derecho *autónomo*, en el sentido de que, aunque el tribunal determine la no violación del derecho sustantivo, el derecho a la discriminación puede verse infringido independientemente. Es decir, el tribunal examinará la queja desde el ángulo de la discriminación denunciada, siempre que los hechos de la demanda

¹⁰⁸ Caso “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.

¹⁰⁹ TEDH, Consejo de Europa y Agencia Europea para los Derechos Fundamentales, “*Handbook on European non-discrimination law*”, Publications Office of the European Union, 2011, p. 60.

¹¹⁰ Los principales artículos a los que ha acompañado en los últimos años han sido el artículo 8 CEDH y el artículo 1 del Protocolo Adicional núm.1.

se incluyan en el ámbito de aplicación del derecho sustantivo invocado, aunque este no haya sido violado¹¹¹.

Por otra parte, desde un punto de vista **subjetivo**, este derecho se reconoce tanto a las personas físicas como a las jurídicas¹¹².

2º Obligaciones para los Estados

El texto literal del artículo 14 CEDH comienza de la siguiente forma: “*El goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, (...)*”

Por tanto, el derecho a la no discriminación implica dos tipos de obligaciones para los poderes públicos de los Estados miembros. Por una parte tienen la obligación **negativa** de no discriminar, pero por otra parte, conlleva la obligación **positiva** de actuar para conseguir un trato igualitario para todos los ciudadanos. Esta obligación positiva involucra a todos los poderes públicos de los Estados, incluyendo al poder legislativo¹¹³.

Cabe señalar aquí la existencia del **Protocolo Adicional núm. 12**¹¹⁴, el cual prohíbe cualquier tipo de discriminación en “*relación con cualquier derecho establecido por ley*”, por lo que establece para el TEDH un ámbito de actuación mucho más amplio que el artículo 14 CEDH. El propósito de esta prohibición general es prohibir la discriminación fuera de la esfera personal de los individuos, es decir, en los contextos en los que los individuales realizan funciones desde las cuales pueden decidir sobre la oferta pública de bienes y servicios¹¹⁵.

3º Motivos de discriminación

¹¹¹ Por ejemplo, asunto Rasmussen contra Alemania, cit., párr. 29.

¹¹² Santamaría Arinas, R., “Prohibición de discriminación”, en Lasagabaster Herrarte, I. (dir.), *Convenio Europeo de Derechos Humanos, comentario sistemático*, Thomson Civitas, Madrid, 2004, p. 529.

¹¹³ “Prohibición de discriminación”, cit., p. 529.

¹¹⁴ Protocolo Adicional núm. 12, firmado en Roma el 4 de noviembre de 2000.

¹¹⁵ Consejo de Europa, “Explanatory Report to the Protocol No. 12 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms”, *European Treaty Series*, no. 177, 2000.

El artículo 14 CEDH establece una lista de posibles motivos en los que se puede basar una discriminación, siendo estos los siguientes: “*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*”.

El cierre del artículo añade la posibilidad de incluir entre los motivos tasados “*cualquier otra situación*”, lo que limita la utilidad de la enumeración previa, ya que pasa a ser una “*lista ilustrativa y no exhaustiva*”¹¹⁶. Sin embargo, de las decisiones del TEDH de los últimos años se puede abstraer que las demandas por trato discriminatorio que no están basadas en ninguno de los casos enumerados en el artículo 14 CEDH no suelen prosperar¹¹⁷.

4º Contenido de la prohibición

A partir del asunto sobre “*ciertos aspectos del régimen lingüístico de la enseñanza en Bélgica*” se estableció que el artículo 14 CEDH no pretende prohibir toda distinción basada en los motivos enumerados en el artículo, ya que hay situaciones en las que se requieren diferencias de trato. Lo que el Convenio prohíbe son las distinciones arbitrarias ante situaciones esencialmente similares¹¹⁸ y para delimitarlas el TEDH ha establecido dos criterios a tener en cuenta¹¹⁹:

1. Existencia de una **situación análoga o comparable**, ante la cual ciertos individuos reciben un trato preferencial. El tribunal no ha establecido un contenido general de este requisito, sino que ha decidido caso por caso en función de las circunstancias concretas.
2. Ausencia de **justificación objetiva y razonable**, es decir, si la medida discriminatoria no persigue un “*fin legítimo*” o si no hay una relación razonable de “*proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido*”. Todo ello es acompañado de un amplio “*margen de apreciación*” concedido a los Estados

¹¹⁶ Asunto Engel y otros contra Países Bajos, cit., párr. 72.

¹¹⁷ “Prohibición de discriminación”, cit. p. 535.

¹¹⁸ “Prohibición de discriminación”, cit. p. 531.

¹¹⁹ “Prohibición de discriminación”, cit. p. 532.

miembros, habitualmente conectado con los principios fundamentales de las sociedades democráticas¹²⁰ y con la posible existencia de puntos en común entre dichos Estados¹²¹.

De la misma forma, el artículo se ve vulnerado cuando, sin justificación objetiva y razonable, los poderes públicos no establecen un trato desigual para individuos en posiciones distintas, haciendo referencia a las políticas de discriminación positiva, habituales en los últimos años¹²².

La consecuencia de estos criterios jurisprudenciales es que los gobiernos intentarán habitualmente defender sus acciones apoyándose en cierto “*fin legítimo*”, conectándolas con algún interés general, lo que les concede amplios poderes de actuación y muchas posibilidades de justificación de los tratos desiguales.

3.1.3.2. Ámbito material en relación con el Derecho Tributario

En relación con el derecho a la no discriminación, cabe examinar varios aspectos de su contenido de relevancia en los procedimientos tributarios con el objetivo de garantizar la protección de los derechos y libertades fundamentales.

1º. Ámbito de aplicación

En primer lugar, en relación con el **carácter accesorio y autónomo** que se le atribuye al artículo 14 CEDH, cabe en este momento volver a hacer referencia al ya citado asunto Vidacar y Opergroup. En este caso, las dos empresas del sector del juego que presentaron la demanda basaron sus alegaciones en una violación de los artículos 6 y 14 CEDH. La discriminación alegada por los demandantes se basaba en argumentar que el Tribunal Superior de Justicia de Baleares no había aceptado la cuestión de inconstitucionalidad planteada ni tampoco la solicitud de presentar recurso de amparo ante el TC, mientras que otras empresas del mismo sector y actividad, que se encontraban igualmente afectadas por la nueva ley, sí habían tenido esta posibilidad. El Tribunal Superior de Cataluña había aceptado sus recursos, por lo que estas empresas sí

¹²⁰ Por ejemplo, asunto Karlheinz Schmidt contra Alemania, Sentencia del TEDH de 18 de julio de 1994, párr. 24.

¹²¹ Por ejemplo, asunto Rasmussen, cit., párr. 40.

¹²² Asunto Thlimmenos contra Grecia, Sentencia del TEDH de 6 de abril de 2000, párr. 44.

que pudieron acceder al Tribunal Constitucional¹²³. Sin embargo, el TEDH no consideró que se dieran los requisitos para poder aplicar el artículo 6 (ya que el objeto de la disputa no eran derechos y obligaciones civiles), por lo que no entró a valorar la posibilidad de violación del derecho de no discriminación.

Por tanto, en los procedimientos tributarios ha sido fundamental, a la hora de alegar una discriminación, el cumplimiento de los requisitos materiales de aplicación de cualquier otro derecho del Convenio. Esta situación ha cambiado con la aprobación del Protocolo Adicional núm. 12, al introducir la prohibición de discriminación con carácter general. Sin embargo, debido a que no todos los Estados miembros han ratificado dicho Protocolo, de momento no se ha producido jurisprudencia relevante en materia tributaria que aplique este derecho general.

2º Motivos de discriminación

Como se ha señalado en el capítulo introductorio, los Estados, mediante la imposición de tributos pretenden lograr y mantener el bienestar general de la sociedad. Es por ello que cualquier medida fiscal que implementen debe hacerse en beneficio de los ciudadanos, respetando y garantizando los derechos humanos¹²⁴.

Sin embargo, a la hora de diseñar los tributos, es habitual que el hecho imponible al cual se le asigna una consecuencia tributaria, se particularice en personas concretas, en grupos concretos de sujetos pasivos. Es especialmente relevante en este punto el papel del TEDH, ya que, a través de su jurisprudencia, ha delimitado que distinciones entre grupos sociales son aceptables a la hora de establecer tributos; utilizando los criterios jurisprudenciales citados anteriormente.

A continuación se expondrán las situaciones de discriminación más frecuentemente invocadas ante el TEDH en procedimientos tributarios y la resolución que dicho tribunal ha tomado al respecto.

¹²³ Asunto Vidacar y Opergroup S.L. contra España, cit.

¹²⁴ Tafur Márquez, M. O., “Tributación y Democracia”.

-Sexo: en el ámbito tributario, una discriminación por este motivo se daría en el caso de que se definiera el sujeto pasivo de un tributo en función de su género. Aunque los casos de discriminación por razón de género normalmente implican un trato menos favorable para las mujeres, éste no es siempre el caso. Por ejemplo, en el asunto Van Raalte contra Países Bajos, un ciudadano holandés demandó la diferencia de trato que suponía un determinado tributo, de cuyo pago se exoneraba a las mujeres mayores de 45 años, solteras y sin hijos. Países Bajos justificaba dicha distinción en el hecho de que la recaudación de dicho tributo se destinaría a prestaciones infantiles y que dichas mujeres contaban con menos posibilidades biológicas de procrear. Sin embargo, el TEDH consideró que esas mujeres podían beneficiarse de dichas prestaciones si luego se casaban con alguien que tuviera hijos o si finalmente tenían los suyos propios. Por tanto, la discriminación no estaba justificada y Países Bajos estaba violando el artículo 14 CEDH¹²⁵.

-Religión: en este sentido cabe citar, por la implicación de nuestro país, el asunto Alujer Fernández y Caballero García contra España. Los demandantes eran miembros de la Iglesia Evangélica en Valencia y alegaron discriminación del gobierno español por no poder destinar parte de sus impuestos a dicha Iglesia, sino que, según la legislación de 1988, se veían obligados a elegir entre destinarlos a la Iglesia Católica o a otros propósitos de caridad. El TEDH consideró que este trato diferencial se originaba en la ley española, la cual determinaba que para poder beneficiarse de parte de la recaudación tributaria, la Iglesia en cuestión tenía que haber firmado un acuerdo con el gobierno del país que lo estableciera de esa forma, acuerdo que la Iglesia Evangélica no había firmado. Por tanto, se determinó que dicha legislación no era discriminatoria, ya que no estaban en “*situaciones comparables*”, por lo que el tribunal inadmitió la demanda¹²⁶.

-Nacionalidad: en términos generales, el TEDH ha considerado que la ausencia del vínculo jurídico de nacionalidad de un ciudadano con un Estado significa la ausencia de conexiones fácticas con ese Estado, por lo que dicho individuo no podría reclamar estar en situación comparable a la de los nacionales del país¹²⁷. Sin embargo, en el ámbito tributario se han dado bastantes casos en los que el pago de impuestos por no nacionales

¹²⁵ Asunto Van Raalte contra Países Bajos, Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1997, párr. 41-45.

¹²⁶ Asunto Alujer Fernández contra España, Sentencia del TEDH de 14 de junio de 2001, pp. 8-9.

¹²⁷ “Handbook on European non-discrimination law”, cit., p. 107.

ha sido considerado como nexo de unión con el Estado de residencia. Este el caso, por ejemplo, en el asunto Gaygusuz contra Austria, donde se le denegó al demandante cierta ayuda social por no ser nacional austriaco, mientras que para el resto de ciudadanos el criterio para su concesión se basaba en haber contribuido al fondo de desempleo mediante la tributación. El TEDH determinó que esta diferencia de trato entre austriacos y no austriacos no estaba basada en una “*justificación objetiva y razonable*”, ya que la situación del demandante estaba “*factualmente muy cerca de la de un ciudadano austriaco*”, por lo que constituía una violación del artículo 14¹²⁸.

- **Discapacidad:** este motivo ha sido incluido por el TEDH mediante la referencia a “*cualquier otra situación*”. En relación con el ámbito tributario, este motivo tiene relevancia en casos en los que la situación de discapacidad sea un motivo para la exención del pago de un determinado tributo. Es el caso del asunto Glor contra Suiza donde el contribuyente fue obligado a pagar una tasa por no poder realizar el servicio militar por tener una discapacidad. Suiza denegó su solicitud de realizar los servicios compensatorios y así evitar el pago del tributo, por no ser un objetor de conciencia, ni tampoco llegar a un determinado porcentaje de discapacidad. El TEDH consideró que la obligación de pagar la tasa contradecía el derecho a la no discriminación de las personas con discapacidad¹²⁹.

-**Matrimonio:** es otra de las características que el TEDH ha incluido dentro del precepto de “*cualquier otra situación*”. En materia tributaria, es de relevancia el asunto P.M. contra Reino Unido, en el que se demanda la diferencia de trato que impone la normativa fiscal británica en cuanto a las deducciones por pensiones de alimentos. En dicha regulación, no se permite que los padres que no hayan estado casados se deduzcan dichos pagos, mientras que los padres separados o divorciados si que pueden beneficiarse de la citada deducción. El tribunal consideró que la situación de ambos tipos de padres, casados o no, era la misma con respecto al hijo al cual debían mantener, por lo que dicha norma constituía una diferencia de trato. Además, aunque Reino Unido, consideró que dicho beneficio a favor de las parejas que habían estado casadas se encontraba dentro del “*margen de apreciación*” de los Estados miembros, el TEDH

¹²⁸ Asunto Gaygusuz contra Austria, Sentencia del TEDH de 16 de septiembre de 1996, párr. 50-52.

¹²⁹ Asunto Glor contra Suiza, Sentencia del TEDH de 30 de abril de 2009, párr. 96-98.

sentenció que no había ninguna razón objetiva para la diferencia de trato en base al matrimonio en este caso, por lo que Reino Unido estaba violando el artículo 14 CEDH.

De todo lo anterior cabe concluir que los motivos por los cuales el TEDH apreciará una discriminación en la aplicación de los tributos o de cualquier deducción o exención, variará en función del caso y circunstancias concretas. La decisión del tribunal a la hora de aceptar el trato diferencial de los Estados miembros tendrá en cuenta la justificación que los gobiernos aleguen, siendo muy poco probable que admita una discriminación basada en motivos de sexo, nacionalidad o discapacidad.

3.1.3.3. Aplicación práctica en el ámbito español

En relación con el derecho a la no discriminación y con el derecho a un proceso equitativo, se va a hacer una breve referencia al caso de las tasas judiciales en España.

El Sistema Judicial de cualquier país garantiza la aplicación de las leyes a los ciudadanos, por lo que su correcto funcionamiento está íntimamente relacionado con el derecho a la tutela judicial efectiva. Este correcto funcionamiento incluye tanto la eficiencia y eficacia en el funcionamiento, como la igualdad en el acceso. Como todo servicio, ya sea público o privado, el Sistema Judicial necesita medios económicos para poder funcionar correctamente, financiación que se obtiene a partir de las tasas judiciales que pagan los ciudadanos que utilizan la Administración de Justicia¹³⁰.

En el caso de España, la necesidad de financiación del Sistema Judicial se recoge en el artículo 119 CE, donde se establece que la justicia será gratuita para quienes “*acrediten insuficiencia de recursos para litigar*”, por lo que se podría entender que el resto de ciudadanos deben contribuir al mantenimiento de la Administración de Justicia. Esto es lo que se recoge en la última ley vigente reguladora de las tasas judiciales, la Ley 10/2012¹³¹, en adelante Ley de Tasas Judiciales. Antes de la aprobación de dicha ley, el pago de tasas judiciales sólo era obligatorio para las personas jurídicas y en

¹³⁰ Teixidor Martínez, N., “Consideraciones sobre el nuevo régimen de las tasas judiciales en España”, *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, vol. 1, n. 29, p. 240.

¹³¹ Ley 10/2012, de 20 de noviembre por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses (BOE 21 de noviembre 2012).

procedimiento de ámbito civil o contencioso-administrativo. Sin embargo, con la Ley de Tasas Judiciales la obligación se extendió adicionalmente a todas las personas físicas y a los procedimientos sociales, además de eliminar la exención general para las Entidades de Reducida Dimensión. Sin embargo, también se recogen supuestos bajo los cuales se exonerará del pago de dichas tasas. Esta ley se encontró con la oposición de muchos sectores, lo que llevó a la aprobación del Real Decreto-ley 1/2015¹³², en cuyo capítulo tercero se declaraba de nuevo exentas a las personas físicas.

Pese a dicha modificación, la regulación actual española de las tasas judicial parece contener varios aspectos que pueden entrar en contradicción con el derecho fundamental a un proceso equitativo y a la no discriminación. Entre estas consecuencias de dudosa constitucionalidad se incluyen las siguientes:

1. En los artículos 7.1 y 7.2 de la Ley de Tasas Judiciales se establece la cuantía de la tasa, estando formada por dos partidas, una fija y otra variable en función de la cuantía del interés objeto del procedimiento judicial. Las cuantías de la parte de la tasa fija, que llegan hasta los 1.200 euros para interponer el recurso de apelación, puede resultar en que se decida no ejercer el derecho a interponer recurso por la insuficiencia de medios económicos para hacer frente a dichas tasas.

2. El artículo 8.2 de la ley establece que en caso de impago de las tasas establecidas se concluirá del acto procesal, con la posible conclusión del procedimiento. Este precepto puede, en palabras de la Audiencia Nacional, resultar en obstáculos excesivos e innecesarios para la administración de justicia, careciendo de proporcionalidad con respecto de los fines perseguidos por la ley¹³³. Por tanto, con este artículo se estaría poniendo en peligro la posibilidad de acceder a un procedimiento judicial efectivo para los sujetos con limitados recursos económicos.

En relación con la cuestión de las cuantías fijas establecidas en el artículo 7 de la Ley de Tasas Judiciales, cabe hacer referencia a la reciente sentencia 140/2016 del Tribunal Constitucional, en la cual se examina la constitucionalidad de dichas cuantías. En dicha

¹³² Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social (BOE de 28 de febrero de 2015).

¹³³ Auto de la Audiencia Nacional de 6 de septiembre 4/2013, FJ 6.

sentencia, nuestro TC hace referencia a la jurisprudencia del TEDH, quien establece que el derecho al acceso al proceso judicial no es absoluto, pudiendo los Estados miembros introducir limitaciones de carácter “*financiero*” siempre que se tenga en cuenta la “*suficiencia económica*” de los ciudadanos y la “*fase concreta del proceso*”¹³⁴. Por este motivo, entre otros, el TC declara la inconstitucionalidad de los artículos 7.1 y 7.2, por considerarlas desproporcionadas¹³⁵ e inadecuadas a la capacidad económica de las personas jurídicas¹³⁶, impidiendo así su acceso equitativo al procedimiento judicial.

Además, aunque el TC, no se pronunciara al respecto, la exención de las personas físicas del pago del tributo plantea un trato discriminatorio prohibido por el artículo 14 CEDH. La regulación vigente no incluye medidas flexibilizadoras para las personas jurídicas, ya que prescinde de considerar el volumen de operaciones de las personas jurídicas. Por tanto, atendiendo al razonamiento llevado a cabo por el TC en la sentencia citada anteriormente, la distinción de la legislación española sobre tasas judiciales entre personas físicas y jurídicas resulta contraria al derecho a la no discriminación.

¹³⁴ Sentencia del TC de 21 de julio 140/2016, FJ 6.

¹³⁵ STC 140/2016, cit., FJ 11.

¹³⁶ STC 140/2016, cit., FJ 12.

3.2. DERECHO MATERIAL: El derecho al respeto de la propiedad en el ámbito fiscal

En el siguiente epígrafe se examinará la posible colisión entre el derecho de propiedad y el deber de contribuir, según el CEDH, la jurisprudencia del TEDH y de otros tribunales de relevancia para España.

3.2.1. Introducción al concepto de propiedad

La inclusión del concepto de propiedad dentro de las primeras declaraciones de libertades y derechos fundamentales del siglo XVIII, se debe a que la noción de propiedad existía con anterioridad. Este concepto se concebía como algo natural al ser humano, por lo que en su temprana constitucionalización se consideró un derecho general y absoluto. Las declaraciones de derechos liberales pretendían superar las limitaciones del Antiguo Régimen, por lo cual las bases del nuevo régimen se basaban en la libertad individual y en el reconocimiento de la plenitud y absolutismo de la propiedad privada¹³⁷. Sin embargo, su protección y conceptualización ha variado desde entonces, pues el concepto ha sido objeto de grandes críticas desde puntos de vista políticos, legislativos y económicos. En su evolución hasta nuestros días destacan tres hitos principales: la Codificación en la Revolución francesa, el socialismo del siglo XIX y la mayor intervención de los poderes públicos en la vida económica de las naciones a partir de la primera guerra mundial, resultando en el concepto actual de propiedad y en sus límites¹³⁸.

3.2.1.1. Delimitación del concepto de propiedad

En un contexto inicial de la economía liberal, la propiedad privada se concibe como una prerrogativa natural del ser humano. Los autores que defienden esta concepción, cuya principal referencia es Locke, defienden que el hombre nace sólo con necesidades y, como consecuencia, el principal objetivo de su existencia es asegurar su subsistencia a partir de la apropiación de las cosas de la naturaleza. Esta idea de la propiedad está

¹³⁷ Colina Garea, R., *La función social de la propiedad privada en la Constitución española de 1978*, Facultad de Derecho de la Universidad de La Coruña, La Coruña, 1995, pp. 3-4.

¹³⁸ Cordero, E. y Aldunate E., “Evolución histórica del concepto de propiedad”, *Revista de estudios históricos-jurídicos*, n. 30, 2008, p. 345.

basada en la idea de libertad, por lo que la intervención de los poderes públicos en las relaciones económicas de los individuos debe de ser la mínima y estar predeterminada de antemano. En conclusión, en este ámbito liberal, Estado y sociedad aparecen totalmente separados, ya que la propiedad privada se concibe como un límite para la actividad estatal, que los poderes públicos nunca podrán sobrepasar¹³⁹.

Sin embargo, desde mediados del siglo XIX, esta concepción ilimitada de la propiedad se va reconduciendo para concederle mayores facultades al Estado, con el objetivo de poder satisfacer las necesidades colectivas de la sociedad, a partir de salvaguardar las necesidades individuales. Su intervención se concibe necesaria en los casos en los que el sistema autorregulado del mercado y la propiedad, basado en la libertad del hombre, no es suficiente para garantizar el bienestar común de todos los individuos. En concreto, el principio de libertad económica imperante en los sistemas liberales había desembocado en importantes crisis económicas, desaprovechamiento de recursos y extremos de pobreza, riqueza y corrupción¹⁴⁰. Las exigencias sociales demandan la intervención de los Estados para corregir las desigualdades derivadas de la producción, lo que lleva a la necesidad de replantearse las relaciones entre el Estado y la sociedad. Surge una nueva concepción desde la cual “*actuando para la sociedad se obtiene el beneficio del hombre*”¹⁴¹, pero implica circunstancias bajo las cuales el derecho a la propiedad privada puede verse limitado. El Estado adquiere así una función prestacional, permitiendo que los individuos consigan una serie de objetivos que sin su intervención no podrían alcanzar¹⁴².

Las principales actividades a través de las cuales los Estados intervienen en el disfrute de los bienes de los particulares son las consideradas **intervenciones administrativas**, como las expropiaciones, servidumbres u ocupaciones temporales; y también las **manifestaciones del poder tributario** de los Estados, mediante la imposición y recaudación de los tributos¹⁴³.

¹³⁹ *La función social de la propiedad privada en la Constitución española de 1978*, cit., pp. 15-18.

¹⁴⁰ Posada, A., “Política y sociología en la crisis del liberalismo español”, *Revista española de la opinión pública*, n. 40-41, 1975, pp. 187-189.

¹⁴¹ Ihering, R. V., *El fin en el Derecho*, Heliasta, Buenos Aires, 1978, p. 47.

¹⁴² *La función social de la propiedad privada en la Constitución española de 1978*, cit., pp. 33-35.

¹⁴³ Held, D., *La democracia y el orden global. Del Estado moderno al gobierno cosmopolita*, Paidós, Barcelona, 1997, pp. 291-298.

3.2.2. El derecho de propiedad y el sistema tributario español

3.2.2.1. Propiedad y tributo

En los actuales Estados desarrollados, la propiedad es algo natural, ya que sus economías se basan en elaborados marcos legales en los que todo gira en torno a la adquisición, intercambio y transmisión de propiedades. Sin embargo, estos sistemas de mercado serían impensables sin la estructura básica que aportan los gobiernos a partir de la recaudación tributaria. Gran parte de la controversia del concepto de propiedad está relacionado con la justicia o injusticia que supone la apropiación de los resultados de la actividad económica. La cuestión está en determinar cuál es la base moral de la apropiación de dichas ganancias. Cada contribuyente es un individuo privado que participa en la economía de mercado, y es aquí donde se dan las principales contradicciones; por tanto, ya que la economía es privada y el gobierno democrático, la política fiscal es el medio para solucionar dichas contradicciones. Algunos autores han defendido que la propiedad privada es una “*construcción legal*”, definida en parte por los sistemas fiscales, por lo que consideran que propiedad y tributación no pueden concebirse como dos realidades independientes, sino que los tributos son parte del sistema de los derechos de propiedad y, por tanto, la justicia o injusticia fiscal implica necesariamente justicia o injusticia en el sistema de derechos de propiedad¹⁴⁴.

3.2.2.2. Principios constitucionales

En nuestra Constitución, la propiedad está entre los derechos fundamentales reconocidos en nuestro ordenamiento. El hecho de que el constituyente se haya manifestado en el artículo 33 a favor de la propiedad como institución implica que tal institución quede al margen de la potestad normativa ordinaria del legislador.

La concepción de la propiedad que se emana del artículo 33 de nuestra norma básica se podría resumir en la “*función social de la propiedad privada*”. En el párrafo segundo del artículo se autoriza al legislador a limitar las facultades de los particulares en relación con el derecho de propiedad a favor de una función social, lo que constituye

¹⁴⁴ “The myth of ownership”, cit.

una fórmula de compromiso, que busca el equilibrio entre el interés individual del propietario y el interés general de la colectividad¹⁴⁵.

3.2.3. Artículo 1 del Protocolo Adicional 1 al CEDH

En el CEDH no hay referencias concretas a ningún derecho de contenido patrimonial, sino que hay que esperar hasta la aprobación del Protocolo Adicional núm. 1 para el reconocimiento del derecho al respeto de la propiedad. Su inclusión mediante un protocolo adicional significó que los Estados miembros el Consejo de Europa podían ratificar la CEDH, sin ratificar el Protocolo o ratificarlo incluyendo varias reservas al mismo, como fue el caso español. Esto se debe a la conceptualización del derecho de propiedad como un derecho menos importante en relación con los llamados “*derechos vitales*” del hombre¹⁴⁶. Los Estados miembros no querían comprometer su capacidad de imponer tributos por reconocer su respeto al derecho de propiedad, por eso se incluyó este derecho y una mención especial al poder tributario en un Protocolo adicional; sin embargo, como se detallará a continuación, las interpretaciones de la Comisión y del Tribunal de Estrasburgo, han optado por un margen de control relativamente amplio de la normativa y práctica de los Estados miembros en materia fiscal¹⁴⁷.

3.2.3.1. Caracteres y contenido material del artículo

1º Ámbito de aplicación

El ámbito de aplicación **objetivo** del artículo 1 son los bienes, pero su protección sólo opera cuando se da una “*confiscación de hecho*” de los mismos¹⁴⁸. El TEDH ha determinado cuáles son los bienes concretos que se protegen, definiendo de nuevo un concepto autónomo, por lo que no se exige ser titular del bien según la legislación interna. La protección otorgada no se limita al derecho de propiedad sobre los bienes corporales, sino que el bien protegido por este artículo son los “*intereses patrimoniales*” en general, incluyendo otro tipo de activos no corporales, como, por

¹⁴⁵ *La función social de la propiedad privada en la Constitución española de 1978*, cit., p. 11.

¹⁴⁶ Lasagabaster Herrarte, I., “Protección de la propiedad”, en Lasagabaster Herrarte, I. (dir.), *Convenio Europeo de Derechos Humanos, comentario sistematico*, Thomson Civitas, 2004, p. 606.

¹⁴⁷ “El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, cit., p. 26.

¹⁴⁸ Asunto Vasilescu contra Rumania, Sentencia del TEDH de 22 de mayo de 1998, párr. 51-54.

ejemplo, el fondo de comercio de una empresa¹⁴⁹ o una garantía real para el cumplimiento de una obligación¹⁵⁰, entre otros. Pese a esta extensa interpretación que el TEDH ha hecho del interés protegido por el derecho de propiedad, también ha señalado en otros casos elementos que no son considerados “*intereses patrimoniales*” como los gastos en los que incurre un abogado por ejercer el turno de oficio, ya que ha considerado que implicaría una interpretación extensiva del artículo¹⁵¹.

En cuanto al ámbito de aplicación **subjetivo**, en el Protocolo se recoge que pueden ser titulares tanto las personas físicas como las morales. Con este concepto se refiere a las personas jurídicas, ya sea en nombre propio o en nombre de sus accionistas.

2º Contenido del derecho

En el artículo 1 se establece la prohibición general de ser privado de la propiedad. Sin embargo hay dos causas por las cuales ese derecho de respeto de la propiedad puede verse afectado. En el párrafo primero se establece la posibilidad de limitar el derecho de propiedad en caso de **expropiación**, es decir, los poderes públicos pueden privar del derecho de propiedad siempre que dicha privación atienda a una “*causa de utilidad pública*”, esté prevista por la regulación estatal y sea acorde con el derecho internacional. Además, en el segundo párrafo se reconoce la posibilidad de los Estados miembros de aprobar leyes que limiten el derecho de propiedad para la “*reglamentación del uso de los bienes*”, siempre que dicha **reglamentación** persiga el “*interés general*” o para garantizar la recaudación de los “*impuestos*”, “*multas*” u otro tipo de “*contribuciones*”.

La diferencia entre privación de la propiedad y la regulación de su ejercicio es una cuestión de una gran complejidad que se ha visto reflejada en la jurisprudencia del tribunal. Sin embargo, la consecuencia de ambos es la misma: la falta de respeto del derecho de propiedad y la violación del artículo 1 del Protocolo. La **expropiación** puede afectar a la propiedad de forma particular o de forma general, lo que sería una nacionalización; también se han aceptado como privaciones de la propiedad las

¹⁴⁹ Por ejemplo, asunto Iatridis contra Grecia, Sentencia del TEDH de 25 de marzo de 1999, párr. 54.

¹⁵⁰ Por ejemplo, asunto Gasus Dossier contra Países Bajos, Sentencia del TEDH de 23 de febrero de 1995, párr. 53.

¹⁵¹ Asunto Van der Musselle contra Bélgica, Sentencia del TEDH de 23 de noviembre de 1983, párr. 49.

expropiaciones de hecho. En definitiva una expropiación se da cuando los propietarios ven condicionadas su capacidad sobre unos bienes de forma permanente, ya sea establecido por la ley o de hecho¹⁵². Por el contrario, si la actuación no se considera desposesión estaríamos antes una **reglamentación del uso**. El TEDH ha considerado reglamentación del uso de bienes y, por tanto, no injerencias en el derecho de propiedad a limitaciones de los Estados sobre las herencias¹⁵³, al requisito de obtener licencia para realizar ciertas construcciones¹⁵⁴ o a las limitaciones legales de las rentas por arrendamientos¹⁵⁵, entre otras.

En cuanto a la **justificación** de la medida atendiendo a la “*utilidad pública*” o al “*interés general*”, se reconoce un amplio margen de apreciación en este aspecto a los Estados miembros. El tribunal ha considerado que, en principio, las autoridades internas son las que mejor situadas están con respecto de la sociedad y de sus intereses y necesidades; por ello el TEDH ha considerado que no puede sustituirlas, pero si llevar un control de las regulaciones y las actuaciones que se han desarrollado¹⁵⁶. Cabe añadir que este precepto es el único de todo el convenio en el cual se permite a los poderes de los Estados adoptar las medidas que “*estimen necesarias*” en relación con la regulación del uso de los bienes, por lo que se limita en gran medida la posibilidad de actuación del TEDH¹⁵⁷.

Las cuestiones referidas al pago de impuestos y contribuciones se examinarán más detalladamente en el apartado siguiente, referente al contenido del artículo en materia tributaria.

3º Reglas establecidas por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos

Como síntesis de lo anterior, el análisis que el TEDH ha desarrollado en los asuntos que impliquen el análisis de una intromisión en la propiedad privada de los individuos por parte de los Estados se puede resumir en los siguientes pasos:

¹⁵² “Protección de la propiedad”, cit., p. 615.

¹⁵³ Asunto Marck contra Bélgica, cit., párr. 64.

¹⁵⁴ Asunto Pine Valley contra Irlanda, Sentencia del TEDH de 29 de noviembre de 1991, párr. 56.

¹⁵⁵ Asunto Mellacher contra Austria, Sentencia del TEDH de 19 de diciembre de 1989, párr. 57.

¹⁵⁶ Asunto de referencia en esta cuestión, asunto James contra Reino Unido, Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1986.

¹⁵⁷ “Protección de la propiedad”, cit., p. 628.

1. El tribunal examina si la interferencia estatal viene determinada por la **ley**, requisito indispensable para cualquier privación de la propiedad o control del uso de los bienes.
2. Además de ser establecida por ley, la interferencia debe perseguir alguno de los **objetivos** del Convenio, ya sea la utilidad pública, el interés general, o el pago de impuestos contribuciones o multas. En este punto tendrá especial relevancia la opinión de los poderes públicos nacionales, quienes conocen mejor a la sociedad y sus necesidades.
3. Por último el tribunal examina la **proporcionalidad** entre la medida de los Estados y el derecho de propiedad de los individuales. Este aspecto se profundizará a continuación, ya que tiene especial importancia en el ámbito tributario, donde el tribunal concede a las autoridades nacionales de forma general un amplio margen de discrecionalidad.

3.2.3.2. Ámbito material en relación con el Derecho Tributario

El artículo 1 del Protocolo Adicional núm. 1 es el primer artículo del CEDH en el que se hace referencia a lo tributos, aunque sea como límites al derecho de propiedad. Como consecuencia, el TEDH ha admitido la aplicación del derecho de propiedad a cuestiones tributarias en diferentes asuntos.

1º Ámbito de aplicación objetivo

En materia tributaria, tiene especial importancia el concepto autónomo de bienes que ha diseñado el TEDH. En concreto, aunque el tribunal ha señalado que el derecho de propiedad se reserva a los **bienes actuales** de las personas¹⁵⁸, ha llegado a incluir en su amplio concepto las **reclamaciones** que se efectúan por los contribuyentes ante la Administración tributaria. En el asunto National & Provincial Building Society y otras, el tribunal considera que los derechos a presentar reclamaciones pueden considerarse

¹⁵⁸ Asunto Marckx contra Bélgica, cit., párr. 64.

bienes si se adecúan a la regulación del Estado, aunque en el asunto no lo considerara así¹⁵⁹. Del mismo modo, también se han incluido los **créditos efectivos** que un contribuyente pueda tener frente la Administración pública de Hacienda de su país, como consecuencia de una declaración con resultado a devolver atendiendo a la normativa nacional correspondiente¹⁶⁰.

Por tanto, los derechos adquiridos de los contribuyentes son considerados bienes en el seno de la protección del derecho de propiedad. Este amplio concepto acuñado por el tribunal es de gran importancia en derecho tributario, ya que al ser una rama modificada frecuentemente, la garantía de la validez de las situaciones de derecho creada para los contribuyentes es esencial para la aseguración del derecho fundamental de la protección de la propiedad.

2º Contenido del derecho de propiedad

La recaudación de un tributo constituye en sí misma una intervención en la propiedad privada de un particular, pero atendiendo a la redacción del artículo, esta intromisión se encuentra justificada. Sin embargo, el Tribunal ha concretado en numerosos asuntos, que la validez de la intromisión tributaria se determinará teniendo en cuenta el balance entre los intereses individuales y generales en juego en cada asunto concreto¹⁶¹.

En este sentido, para delimitar qué constituye una privación de propiedad en el ámbito fiscal, el TEDH ha recurrido a **principio de proporcionalidad**, con el objetivo de hacer un balance entre la protección individual del derecho de propiedad y el interés general de recaudación tributaria.

Por ejemplo, en el asunto Hentrich contra Francia¹⁶², la Administración Tributaria del país ejerció un derecho de adquisición preferente contra los bienes de la contribuyente, por presumir intento de fraude fiscal al declarar el valor de una transacción inferior al

¹⁵⁹ Asunto *The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society contra Reino Unido*, cit., párr. 69-70.

¹⁶⁰ Asunto *Buffalo S.R.L. en liquidación contra Italia*, Sentencia del TEDH de 3 de octubre de 2003, párr. 29.

¹⁶¹ “El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, cit., p. 26.

¹⁶² Asunto *Hentrich contra Francia*, Sentencia del TEDH de 22 de septiembre de 1994, párr. 34-49.

valor real. El tribunal consideró que ese derecho de la administración francesa perseguía el “*interés público*”, aludiendo al margen de apreciación con el que cuentan los estados para organizar sus políticas fiscales. Sin embargo, a continuación examinó la proporcionalidad y legalidad de la medida y determinó que la demandante no había tenido posibilidad de defenderse mediante un procedimiento contradictorio, por tanto, no había habido un balance equilibrado entre la protección del derecho de propiedad y del interés general y el artículo 1 del Protocolo había sido violado.

Cabe señalar que en el ya citado asunto Buffalo S.R.L., el tribunal consideró que el retraso de la Hacienda Pública italiana de hasta trece años para ingresar las cantidades debidas al demandante en concepto de pagos a cuenta del Impuesto de Sociedades, constituía una violación del artículo 1 del Protocolo¹⁶³. Lo relevante es que el TEDH no calificó dichos retrasos ni como “*privación de la propiedad*” ni como “*reglamentación del uso de los bienes*”; las actuaciones de la Hacienda pública italiana no eran proporcionales para lograr la recaudación tributaria por haber privado al contribuyente durante un largo periodo de su propiedad, los créditos endeudados por la Administración. Por tanto, cabe concluir que hay otro tipo de actividades de los poderes públicos de los Estados miembros que pueden violar el derecho a la propiedad reconocido en el CEDH sin que supongan una “*expropiación*” ni una “*reglamentación del uso de los bienes*” privados de los contribuyentes¹⁶⁴.

En el sentido contrario, en el ya citado asunto Gasus la Administración holandesa embarga a una compañía, entre otros bienes, una maquinaria adquirida de la empresa alemana Gasus, la cual aún era la titular del dominio de dicho bien, por no haber procedido la empresa compradora a pagar la totalidad de su precio. Lo relevante de la sentencia, a parte de la consideración del dominio de Gasus sobre la maquinaria como bien, es que el tribunal consideró que había suficiente proporcionalidad en la decisión de la Hacienda Pública holandesa, por lo que no constituía una violación del artículo 1¹⁶⁵.

¹⁶³ Asunto Buffalo S.R.L. contra Italia, cit., párr. 38-40.

¹⁶⁴ En este mismo sentido, asunto Eko-Elda AVEE contra Grecia, Sentencia del TEDH de 6 de junio de 2006, párr. 30-31.

¹⁶⁵ Asunto Gasus Dossier contra Países Bajos, cit., párr. 66-74.

3.2.3.3. Aplicación práctica en el ámbito español

En nuestro ordenamiento jurídico es de especial relevancia el caso de las devoluciones de impuestos, y su colisión con el derecho de protección de la propiedad. En concreto, destacar los diferentes supuestos regulados en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁶⁶ en los que el sujeto pasivo puede solicitar que le sean devueltas las cantidades que haya ingresado a Hacienda por encima de la cuota que finalmente le corresponda. Estos casos se encuentran dentro de lo que la Ley General Tributaria¹⁶⁷ califica en su artículo 31 como “*devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo*” y en el caso del IVA el artículo que regula el régimen general es el 115. Se establece que los sujetos pasivos que tengan un saldo a su favor a 31 de diciembre tienen el derecho a solicitar la devolución de dicho saldo mediante el procedimiento de autoliquidación. La Administración puede elegir entre rectificar la solicitud de devolución mediante la correspondiente liquidación provisional o proceder a la efectiva devolución de las cantidades debidas; siempre dentro de un plazo de seis meses y, desde el momento que se cumpla ese plazo sin haber procedido a devolver las cantidades, se comenzarán a devengar intereses de demora sobre ellas, siempre que sea una causa imputable a dicha administración. Sin embargo, la realidad es que las prácticas administrativas en relación con estas devoluciones presentan ciertos aspectos que pueden colisionar con el derecho de propiedad.

En este sentido una práctica habitual de la Administración es proceder a retener las cantidades a devolver por un plazo superior a los seis meses establecidos en la ley¹⁶⁸. Estas prácticas pueden encontrar legitimación en el artículo 81 de la LGT. Dicho artículo permite que Hacienda tome medidas cautelares provisionales para cobrar las deudas si “*hay indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado*”, incluyendo la posibilidad de retener el pago de devoluciones de tributos.

¹⁶⁶ Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre de 1992).

¹⁶⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003).

¹⁶⁸ Díaz Ravn, N., *Fiscalidad y Derechos Humanos. Análisis del sistema tributario español desde el punto de vista del convenio europeo de derechos humanos*, 2015, pp. 155-174.

Cabe plantearse la adecuación de esta práctica con el derecho de propiedad, ya que puede plantearse un perjuicio grave para los contribuyentes por lo que a continuación reproduciremos en análisis que lleva a cabo el TEDH en los casos en los que dicho artículo esté implicado.

1. En primer lugar, la adopción de dichas medidas está permitida por la ley.
2. En cuanto a la justificación de la medida, la lucha contra el fraude fiscal es un objetivo que parece estar dentro de los fines del CEDH.
3. Sobre la proporcionalidad de dichas retenciones, sin embargo, cabe hacer ciertas observaciones críticas. Considerar que, en todo caso, la retención de las cantidades debidas por la Administración tributaria es proporcional con el interés general de evitar fraudes tributarios y la vulneración del derecho de propiedad, puede conllevar importantes abusos de los poderes públicos. Otorgar ese amplio poder de disposición a la Hacienda Pública sobre las cantidades de los contribuyentes puede causarles importantes perjuicios por realizar una actividad considerada de “riesgo” según la LGT. Por eso, se considera que sería más adecuado con el artículo 1 del Protocolo que la Administración recurriera a mecanismos como el recogido en el artículo 118 de la ley del IVA, que permite a la Administración solicitar una garantía al contribuyente que presenta la solicitud de devolución.

4. CONCLUSIONES

✓ El derecho a un proceso equitativo en la jurisdicción tributaria no está directamente reconocida por el Convenio. Sin embargo, por la importancia de garantizar los derechos de los particulares frente a los poderes públicos cuando ejercen su potestad tributaria, el TEDH ha extendido la aplicación del artículo a procedimientos tributarios, siempre que la resolución del mismo afectara a los derechos civiles de las partes o que, atendiendo a la construcción autónoma del tribunal, pudiera considerarse una infracción o sanción penal. En esa misma línea, en España, el Tribunal Constitucional ha señalado en numerosas ocasiones la importancia de las obligaciones tributarias para los particulares, origen de la reserva de ley para esta materia.

Por estos motivos, consideramos que, la protección del derecho a un proceso equitativo y justo en el ámbito del Consejo de Europa es mejorable, ya que mediante su interpretación restrictiva en numerosas decisiones de las obligaciones y derechos civiles, se está excluyendo a los contribuyentes y favoreciendo a los Estados gobernantes, resultando en la falta de protección de otros derechos como la propiedad o la igualdad.

✓ La protección del derecho a la intimidad en el Convenio se concreta en el derecho al respeto de la vida privada, la vida familiar, el domicilio y la correspondencia. Estos cuatro aspectos de la autonomía personal se encuentran ampliamente relacionados, por lo que la jurisprudencia del TEDH relativa a este derecho es amplia, al encontrar la mayoría de situaciones descritas en las demandas cabida en el ámbito de aplicación del artículo. Sin embargo, se trata de un derecho en el que se reconoce el “*respeto*” de dichos derechos, por lo cual se le otorga a los Estados cierta libertad en la regulación de la vida privada y familiar. Esta regulación en el ámbito tributario tiene una especial importancia, ya que están en juego tanto los derechos de los particulares, como el beneficio social de la recaudación de fondos para los gastos comunes. Por este motivo, consideramos que los criterios establecidos por el TEDH, y seguidos por nuestros tribunales, garantizan que cualquier injerencia en la esfera personal y privada de los contribuyentes, responda al único motivo de hacer efectiva la recaudación de impuestos. Sin embargo, queremos apuntar que, los grandes avances tecnológicos de los últimos años, han propiciado que los Estados aumenten su capacidad de control social

sobre los contribuyentes, pudiendo intervenir en su más íntima esfera de la vida privada, actualmente constituida en las redes sociales o en los servicios de mensajería instantánea. Por ese motivo, consideramos que el TEDH debe continuar con su criterio de interpretar el Convenio “*a la luz de las condiciones de vida actuales*” y extender el ámbito de protección restringiendo al máximo las posibilidades de injerencia de los poderes públicos en este sentido, con el objetivo de que las actuaciones de la Administración tributaria no resulten en una violación de su derecho a la intimidad.

✓ El derecho a la no discriminación reconocido en el Convenio se ha concretado como el deber de los Estados de no tratar de forma distinta a sujetos en situaciones similares. Se establecen situaciones concretas de discriminación ante las cuales el Estado debe intervenir para garantizar los derechos fundamentales de los particulares. Este derecho tiene especial relevancia en el ámbito tributario, debido a que la definición del sujeto pasivo de los tributos normalmente se hace distinguiendo entre grupos sociales concretos. La apreciación del TEDH de un trato diferencial en estos supuestos dependerá del caso concreto, pero es poco probable que se admitan delimitaciones de los sujetos pasivos basadas en conceptos como el género o la discapacidad. En el ámbito español cabe destacar la situación discriminatoria a la que se enfrentan las personas de escasos recursos y las pequeñas y medianas empresas ante la regulación de las tasas judiciales. Este controvertido tema necesita ser revisado y ajustado a la realidad social española, con el objetivo de asegurar su correspondencia con el derecho fundamental de acceso al proceso y la no discriminación.

✓ En cuanto al derecho al respeto de la propiedad, su concepción como una “construcción legal” por parte de un sector doctrinal liga íntimamente la propiedad con la tributación. Si ambas realidades encuentran su origen en la ley, una injusticia en el sistema tributario implicará necesariamente una violación del derecho al respeto de la propiedad de los contribuyentes. En concreto, es de especial relevancia el caso de las devoluciones de impuestos por retenciones practicadas. Este elemento común del sistema tributario de la mayoría de países de nuestro entorno ha desembocado en prácticas abusivas por parte de las Administraciones, reteniendo esas cantidades debidas durante largos periodos, resultando en importantes perjuicios para el derecho de propiedad de los contribuyentes.

5. BIBLIOGRAFÍA

5.1. Obras doctrinales

Agudo Zamora, M., *El Tribunal Constitucional y el Convenio Europeo de Derechos Humanos*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, Córdoba, 2001.

Altamirano, A., *Derecho Tributario. Teoría General*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2012.

Álvarez García, S. y Prieto Rodríguez, J., “Tributación de la familia y equidad horizontal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Redistribución y equidad a través de la imposición sobre la renta personal. Instituto de Estudios Fiscales*, 2003, pp. 151-176.

Arzoz Santisteban, X., “Derecho al respeto de la vida privada y familiar”, en Lasagabaster Herrarte I. (dir.) de la obra *Convenio Europeo de Derechos Humanos, comentario sistemático*, Thomson Civitas, Madrid, 2004, pp. 254-323.

Báez Moreno, A., “Las obligaciones alternativas y los derechos fiscales de opción. Solución a un problema tributario desde el derecho civil”, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 29, n. 1, 2002, pp. 35-45.

Baker, P., “Taxation and the European Convention on Human Rights”, *British Tax Review*, 2000.

Bosch, J. L., “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”, *ECJ Leading cases*, vol. 2, n. 632, 2014.

Brems, E., “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*, vol. 27, n. 1, 2005, pp. 294-326 (doi: [10.1353/hrq.2005.0003](https://doi.org/10.1353/hrq.2005.0003); última consulta 16/04/2017).

Colina Garea, R., *La función social de la propiedad privada en la Constitución española de 1978*, Facultad de Derecho de la Universidad de La Coruña, La Coruña, 1995.

Consejo de Europa, “Explanatory Report to the Protocol No. 12 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms”, European Treaty Series, no. 177, 2000 (disponible en <https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=09000016800cce48>; última consulta 10/04/2017).

Cordero, E. y Aldunate E., “Evolución histórica del concepto de propiedad”, *Revista de estudios históricos-jurídicos*, n. 30, 2008.

Díaz Ravn, N., *Fiscalidad y Derechos Humanos. Análisis del sistema tributario español desde el punto de vista del convenio europeo de derechos humanos*, 2015.

Díez-Picazo, L. M., “La relación entre la Unión Europea y el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, *Teoría y Realidad Constitucional*, n. 15, 2004, pp. 159-170.

Esparza Leibar I. y Etxeberría Guridi J.F., “Derecho a un proceso equitativo”, en Lasagabaster Herrarte I. (dir.) de la obra *Convenio Europeo de Derechos Humanos, comentario sistemático*, Thomson Civitas, Madrid, 2004.

Held, D., *La democracia y el orden global. Del Estado moderno al gobierno cosmopolita*, Paidós, Barcelona, 1997.

Ihering, R. V., *El fin en el Derecho*, Heliasta, Buenos Aires, 1978.

Janis M., Kay R. y Bradley A., “Respect for private and family life; marriage”, en la obra *European Human Rights Law. Texts and materials*, Oxford University Press, Nueva York, 2008, pp. 343-457.

Kilkelly, U., “The right to respect for family life: A guide to the implementation of Article 8 of the European Convention on Human Rights”, *Human Rights Handbooks*

series, n. 1, 2001 (disponible en <https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=090000168007ff47>; última consulta 1/04/2017).

Lasagabaster Herrarte, I., “Protección de la propiedad”, en Lasagabaster Herrarte, I. (dir.), *Convenio Europeo de Derechos Humanos, comentario sistematico*, Thomson Civitas, 2004, pp. 605-630.

López Guerra, L., “El Sistema Europeo de Protección de Derechos Humanos”, disponible en https://www.upf.edu/dhes-alfa/materiales/res/pmdh_pdf/PMDH_Manual.165-186.pdf; última consulta 20/04/2017).

Murphy L. y Nagel T., *The myth of ownership: taxes and justice*, Oxford University Press, Nueva York, 2002.

Oficina para el Alto Comisionado para los derechos humanos, “Cuestionario sobre el impacto en los derechos humanos de la política fiscal y tributaria”, 2013 (disponible en http://www.ohchr.org/Documents/Issues/EPoverty/QuestionnaireFiscalTaxPolicy_sp.pdf; última consulta 20/04/2017).

Peces-Barba, G., “Curso de Derechos Fundamentales. Teoría general”, *Boletín Oficial del Estado*, Madrid, 1995.

Posada, A., “Política y sociología en la crisis del liberalismo español”, *Revista española de la opinión pública*, n. 40-41, 1975 (disponible en <http://www.jstor.org/stable/40182294>; última consulta 15/04/2017).

Ruiz Almendral, V. y Zornoza Pérez, J., “Sistema Tributario y Constitución”, 2002 (disponible en https://www.researchgate.net/profile/Violeta_Ruiz_Almendral/publication/41462345_Sistema_tributario_y_constitucion/links/02e7e527fb85aa6cdf000000/Sistema-tributario-y-constitucion.pdf; última consulta 19/04/2017).

Ruiz Álvarez, L., “Fiscalidad y derechos humanos: una relación ignorada”, 2015 (disponible en <http://www.2015ymas.org/centro-de-documentacion/publicaciones/2014/1572/fiscalidad-y-derechos-humanos-una-relacion-ignorada/#.WPIHDMcbTIM>; última consulta 20/04/2017)

Sánchez Benito, C., “Impuestos y derechos humanos”, 2016 (disponible en <http://uvadoc.uva.es/handle/10324/22405>; última consulta 20/04/2017)

Santamaría Arinas, R., “Prohibición de discriminación”, en Lasagabaster Herrarte, I. (dir.) de la obra *Convenio Europeo de Derechos Humanos, comentario sistemático*, Thomson Civitas, Madrid, 2004, pp. 605-629.

Tafur Márquez, M. O., *Tributación y Democracia* (disponible en <http://img7.xooimage.com/files/7/3/6/motm005-f69049.pdf>; última consulta 10/04/2017).

TEDH, Consejo de Europa y Agencia Europea para los Derechos Fundamentales, “Handbook on European non-discrimination law”, *Publications Office of the European Union*, 2011 (disponible en http://www.echr.coe.int/Documents/Handbook_non_discr_law_ENG_01.pdf; última consulta 9/04/2017).

TEDH, “Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights: Right to a fair trial (civil limb)”, 2013 (disponible en http://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_ENG.pdf; última consulta 2/03/2017).

Teixidor Martínez, N., “Consideraciones sobre el nuevo régimen de las tasas judiciales en España”, *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, vol. 1, n. 29.

5.2. Jurisprudencia

Audiencia Nacional

Auto de la Audiencia Nacional de 6 de septiembre 4/2013.

Comisión y Tribunal Europeo de Derechos Humanos

Asunto A. contra Francia, Sentencia del TEDH del 23 de noviembre de 1993.

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

Asunto Airey contra Irlanda, Sentencia del TEDH de 25 de marzo de 1992.

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

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

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

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

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

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

Asunto Dudgeon contra Reino Unido, Sentencia del TEDH de 22 de octubre de 1981.

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

Asunto Eko-Elda AVEE contra Grecia, Sentencia del TEDH de 6 de junio de 2006.

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

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

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

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

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

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

Asunto Georgiadis contra Grecia, Sentencia del TEDH de 27 de mayo de 1997.

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

Asunto H. contra Francia, Sentencia del TEDH de 24 de octubre de 1989.

Asunto Hentrich contra Francia, Sentencia del TEDH de 22 de septiembre de 1994.

Asunto Hoechst contra La Comisión, Sentencia del TEDH de 21 de septiembre de 1989.

Asunto Hozee contra Países Bajos Sentencia del TEDH de 22 de mayo de 1998.

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

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

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

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

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

Asunto Karlheinz Schmidt contra Alemania, Sentencia del TEDH de 18 de julio de 1994.

Asunto K.H. contra Alemania, Decisión de la Comisión Europea de 9 de diciembre de 1991.

Asunto Klass contra Alemania, Sentencia del TEDH de 6 de septiembre de 1978.

Asunto Koning contra Alemania, Sentencia del TEDH de 28 de junio de 1978.

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

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

Asunto Mc Feeley contra Reino Unido, Decisión de la Comisión de 15 de mayo de 1980.

Asunto Mellacher contra Austria, Sentencia del TEDH de 19 de diciembre de 1989.

Asunto Murray contra Reino Unido, Sentencia del TEDH de 28 de octubre de 1994.

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

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

Asunto Peck contra Reino Unido, Sentencia del TEDH de 28 de abril de 2003.

Asunto Peters contra Países Bajos, Decisión de la Comisión de 6 de abril de 1994.

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

Asunto Rasmussen contra Dinamarca, Sentencia del TEDH de 28 de noviembre de 1984.

Asunto Schouten y Meldrum contra Países Bajos, Sentencia del TEDH de 9 de diciembre de 1994.

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

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

Asunto The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society contra Reino Unido, Sentencia del TEDH de 23 de octubre de 1997.

Asunto Thlimmenos contra Grecia, Sentencia del TEDH de 6 de abril de 2000.

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

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

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

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

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

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

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

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

Caso “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.

“Opinión disidente del juez Lorenzen”, *Asunto Ferrazini contra Italia*, Sentencia del TEDH de 12 de julio de 2001, pp. 12-18.

Tribunal Constitucional

Sentencia del TC de 17 de octubre 137/1985.

Sentencia del TC de 16 de diciembre 199/1987.

Sentencia del TC de 23 de febrero 50/1995.

Sentencia del TC de 14 de diciembre 185/1995.

Sentencia del TC de 31 de octubre 173/1996.

Sentencia del TC de 26 de marzo 69/1999.

Sentencia del TC de 21 de julio 140/2016.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Asunto C-94/00, Sentencia del TJUE de 22 de octubre de 2002.

Tribunal Supremo

Sentencia del TS de 30 de abril 3117/2002.

Sentencia del TS de 20 de junio 4398/2003.

Sentencia del TS de 22 de marzo 1912/2004.

Sentencia del TS de 24 de abril 2342/2010.

5.3. Legislación

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, Parlamento Europeo, Consejo de la Unión Europea y Comisión Europea, Niza, 7 de diciembre de 2000.

Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, Consejo de Europa, Roma, 4 de noviembre de 1950.

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, Comisión de Derecho internacional de las Naciones Unidas, Viena, 23 de mayo de 1969.

Declaración Universal de los Derechos Humanos, Asamblea General de las Naciones Unidas, París, 10 de diciembre de 1948.

Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre de 1992).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003).

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 (BOE de 29 de noviembre de 2006).

Ley 10/2012, de 20 de noviembre por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses (BOE de 21 de noviembre 2012).

Protocolo número 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos, París, 20 de marzo de 1952.

Protocolo número 12 al Convenio Europeo de Derechos Humanos, Roma, 4 de noviembre de 2000.

Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social (BOE de 28 de febrero de 2015).