

Tributos pagados indebidamente y protección del derecho a la propiedad del contribuyente conforme al artículo 1 del Protocolo nº 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos¹

Junping Zheng²

1. Introducción

La tributación es uno de los elementos básicos de la soberanía de cada Estado y uno de los instrumentos esenciales para generar fondos públicos. En la actualidad, la potestad del Estado para exigir tributos a sus ciudadanos se basa principalmente en la idea de que las personas deben contribuir al sistema del bienestar y al sostenimiento de los servicios públicos proporcionados por los gobiernos. Al igual que un contrato, es crucial la actuación de ambas partes para el buen funcionamiento del Estado y de la vida de las personas. La aplicación de los tributos, sin embargo, debe ser coherente con el respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes. El principio de prohibición de la confiscatoriedad en el campo de la tributación, garantizado por el Derecho doméstico³, podría ser una manifestación de ese respeto. La no confiscatoriedad actúa a modo de balanza entre lo público y lo privado. Pero, dicho principio podría no ser suficiente para garantizar el derecho a la propiedad privada, habida cuenta que sólo disciplina los aspectos básicos de la tributación para evitar la ruptura del referido equilibrio, por lo que para garantizar adecuadamente la protección del derecho la propiedad del contribuyente deberían realizarse mayores esfuerzos a nivel doméstico e internacional.

¹ Cómo citar este artículo: Zheng J., Tributos pagados indebidamente y protección del derecho a la propiedad del contribuyente conforme al artículo 1 del Protocolo nº 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, *Estudios Tributarios Europeos*, núm. 2/2014, (www.seast.it/revista), págs. 31-38.

² Junping Zheng, Doctoranda en Derecho Tributario Europeo en la Universidad de Bolonia. Traducción a cargo de Saturnina Moreno González, Universidad de Castilla-La Mancha – Centro Internacional de Estudios Fiscales.

³ Por ejemplo, el artículo 31 de la Constitución española, en su primer apartado, establece que el sistema tributario no puede tener alcance confiscatorio.

En este artículo, me gustaría exponer mi opinión sobre la protección del derecho a la propiedad del contribuyente en el supuesto de tributos pagados indebidamente. El derecho a la propiedad se reconoce en el artículo 1 del Protocolo nº 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos (desde ahora, CEDH)⁴:

“Toda persona física o jurídica tiene derecho al disfrute pacífico de sus posesiones. Nadie podrá ser privado de su propiedad salvo por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y por los principios generales del Derecho internacional.

Lo dispuesto en el apartado anterior no impide, sin embargo, en modo alguno, reconocer el derecho de los Estados a establecer la legislación que sea necesaria para controlar el uso de la propiedad privada conforme al interés general o para garantizar el pago de tributos, de otras contribuciones, o de multas.”

De hecho, muchos países a nivel mundial han introducido en sus constituciones disposiciones que reconocen el derecho y la necesidad de proteger la propiedad privada de las personas, independientemente de que tales países hayan suscrito⁵ o no⁶ el CEDH.

A partir de las características de los tributos – contribución coactiva a la financiación de los gastos públicos – es comúnmente admitido que el tributo, *per se*, es una invasión en la propiedad en los términos del artículo 1, sólo si está justificada en virtud del beneficio general. Ahora bien, el “interés general” no puede y no debería ser una justificación universal e incondicional en cualquier situación relacionada con la tributación. Es necesario llevar a cabo los diferentes test implícitamente establecidos en el artículo 1 del Protocolo nº 1 del CEDH.

⁴ Véase Protocolo nº 1 a la Convención Europea de Derechos Humanos.

⁵ El CEDH es uno de los tratados internacionales que reconocen la protección del derecho a la propiedad privada, al igual que otros como el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

⁶ Este es el caso de China que, aunque no ha firmado ni ratificado el CEDH, reconoce en el artículo 13 de su Constitución que el Estado protege el derecho de los ciudadanos a obtener legalmente ingresos, ahorros, casas y otro tipo de propiedad. El Estado protege de conformidad con la ley el derecho de los ciudadanos a heredar propiedad privada.

2. El test de proporcionalidad: un elemento esencial para determinar si existe violación del artículo 1 del Protocolo nº 1

A partir del contenido del artículo 1 es posible diferenciar tres reglas: la primera y fundamental es el disfrute pacífico de la propiedad privada, contenida en la primera oración del primer párrafo del artículo. De ella deriva la segunda regla, consistente en la posibilidad de limitar ese derecho bajo ciertas condiciones⁷. La tercera regla, contenida en el segundo párrafo, faculta a los Estados a controlar el uso de la propiedad de acuerdo con el interés general, estableciendo la legislación que sea necesaria para ello⁸.

En contra de las reglas mencionadas anteriormente y de acuerdo con la jurisprudencia asentada del Tribunal de Estrasburgo, para analizar si una concreta interferencia en el disfrute pacífico de la propiedad es conforme con el artículo 1 del Protocolo nº 1, debe realizarse un triple test: este test es crucial para decidir si la referida interferencia constituye una violación del artículo 1 del Protocolo nº 1.

Los dos primeros test son el test de legalidad⁹ y el test de objetivo legítimo¹⁰. Considerando el amplio margen de apreciación de las autoridades nacionales en el ámbito de la tributación, me gustaría centrar la atención en el tercer test, esto es, en la exigencia de que la interferencia deba romper el "justo equilibrio" entre las demandas del interés general de la comunidad y las exigencias de protección de los derechos fundamentales de los individuos. En otras palabras, se trata del test de proporcionalidad. Los Estados también disponen respecto a este test de un amplio margen de

⁷ Señaladamente, en substancia, la privación de la propiedad privada debería basarse en razones de interés público; en cuanto a la forma, la ley o los principios generales del Derecho internacional deben establecer las condiciones para ello.

⁸ Rusen Ergec, 'Taxation and Property Rights under the European Convention on Human Rights', *Intertax*, Volumen 39, nº 1, p. 3. Véase, asimismo, *Sporroing y Lönnroth v. Sweden*, asuntos 7151/75 y 7152/75, Sentencia de 23 Sep. 1982, ap. 61; *The Holy Monasteries v. Greece*, asuntos 13092/87 y 13984/88, Sentencia de 9 Dic. 1994, ap. 56.

⁹ Conforme a este primer test, la injerencia debe ser legal, o de forma más concreta, la tributación debería tener una base legal. La Corte utiliza un concepto amplio de ley; además, las disposiciones aplicables del Derecho doméstico (base legal) deben ser accesibles, precisas y previsibles. Esta regla suele cumplirse con frecuencia, aunque hay algunos casos declarados contrarios al artículo 1 del Protocolo nº 1 sobre la base del incumplimiento de la exigencia de la "calidad de la legislación".

¹⁰ De acuerdo con este segundo test, la interferencia debería perseguir un objetivo legítimo de interés general. A este respecto, las autoridades nacionales gozan de un amplio margen de apreciación, especialmente en la esfera tributaria. Por lo que sólo en muy pocos casos la valoración estatal ha sido censurada. Véase asunto *S.S. Dangeville v. Francia*, Sentencia de 16 de abril de 2002, ap. 56.

apreciación para elegir los medios de aplicación y para evaluar si la consecuencia derivada de esa aplicación está justificada. Sin embargo, el Tribunal, por lo general, tiene mucho más margen en el análisis de este test que en los dos anteriores. Desde la perspectiva del contribuyente, el Tribunal puede evaluar las medidas aplicadas por las autoridades para concluir si la interferencia impone a la demandante una carga excesiva o desproporcionada.

En la situación de un tributo indebidamente pagado, el test puede ser esencial sea para determinar si la interferencia es razonable, sea para valorar si es demasiado compleja. El test se refiere no sólo a las medidas adoptadas para recaudar tributos, sino también, a menudo, la negativa de las autoridades a reembolsar los tributos pagados indebidamente.

Un tributo puede ser pagado indebidamente por diferentes razones: puede haberse satisfecho de acuerdo con la legislación nacional y después ser considerado en contradicción con el Derecho de la UE¹¹, puede deberse al incumplimiento de un tercero en el cumplimiento de sus obligaciones¹², a una retención excesiva¹³, etc. Sea cual sea el motivo, en estos casos, las autoridades no suelen negar la existencia de una tributación indebida, aunque rechazan llevar a cabo la devolución sobre la base del interés público en cuya apreciación disfrutaban de un amplio margen de apreciación. Como resultado de ello, el Tribunal no profundiza demasiado en esta cuestión, sino que recurre a la conveniencia del contribuyente, es decir, a si autoridad podría suministrar una forma alternativa viable para conseguir la devolución del tributo pagado indebidamente. Como ocurrió en el asunto "BULVES" AD v. Bulgaria, "el gobierno declaró que la empresa demandante podría haber iniciado una acción en contra de su proveedor sometida a las reglas generales de la responsabilidad civil con el fin de obtener una indemnización por el IVA soportado que no se le permitió deducir debido a

¹¹ Véase el asunto S.A. Dangenville v. Francia, Sentencia de 16 de abril de 2002.

¹² Véase el asunto "BULVES" AD. v. Bulgaria, Sentencia de 22 de enero de 2009. En este caso, las autoridades denegaron la solicitud de la demandante de practicarse la deducción del IVA soportado en la medida en que el proveedor de ésta había incumplido sus obligaciones de registro contable.

¹³ Véase el asunto EKO-ELDA AVEE v. Grecia, Sentencia de 9 de marzo de 2006.

un incumplimiento por parte del proveedor de sus obligaciones de información a efectos de IVA”¹⁴.

Desde mi punto de vista, el Tribunal podría haber arrojado algo más de luz respecto a la cuestión del interés general del Estado en el ámbito de la tributación. Al menos, da algunas señales en sentido afirmativo¹⁵, tales como la lucha contra la elusión fiscal o evitar que los contribuyentes disfruten de beneficios indebidos, lo que proporciona algunos elementos objetivos en la aplicación del test de proporcionalidad.

3. Posibles soluciones a la violación del artículo 1 del Protocolo nº 1 del CEDH

De acuerdo con la jurisprudencia consolidada del Tribunal, las soluciones a disposición de los solicitantes generalmente se componen de dos aspectos o elementos, a saber, el daño material y el daño moral. La actitud del Tribunal puede ser diferente con respecto a los dos aspectos mencionados de acuerdo con las circunstancias concretas de cada caso. No obstante, es posible rastrear algunas claves básicas en los casos que han declarado la existencia de una violación del artículo 1 del Protocolo nº 1 del CEDH.

3.1 Daño material

La conclusión, a partir de los casos que requirieron la devolución de los tributos pagados indebidamente, es que el daño material comprende: el importe de los tributos pagados de forma indebida¹⁶, el interés de demora, la pérdida ocasionada por la tasa de inflación monetaria¹⁷, los costes y gastos¹⁸.

¹⁴ “BULVES” AD v. BULGARIA, Sentencia de 22 de enero de 2009, ap. 34.

¹⁵ Algunos tipos de “interés general” que a menudo podrían ser confirmados sin demasiado examen.

¹⁶ Este elemento se incluye siempre por el Tribunal a condición de que exista una violación del artículo 1. Pero la forma concreta de cálculo de la suma dependerá de la legislación doméstica de que se trate.

¹⁷ Este es un elemento opcional para el solicitante que, en caso de solicitarse, debe ser calculado de forma detallada para que sea aceptado por la Corte. Véase el asunto Serkov v. Ucrania, Sentencia de 7 de julio de 2011, ap. 51.

¹⁸ Incluidos los gastos derivados de la interposición de recursos a nivel interno (administrativos y judiciales). Los costes se examinarán de acuerdo con el principio de razonabilidad (además de los principios de autenticidad y necesidad), especialmente el coste

De acuerdo con la literatura y la jurisprudencia, no se observan posiciones diferentes por lo que se refiere al cálculo de los intereses; sin embargo, esa misma unanimidad no se aprecia en lo relativo al día a partir del cual deben calcularse los intereses¹⁹.

Según la jurisprudencia, el momento a partir del cual debe iniciarse el cálculo de los intereses es el momento en que se presenta por vez primera la solicitud de devolución del tributo pagado de forma indebida. Desde el punto de vista de este autor, debería considerarse la distinción entre el momento en que el solicitante comienza de hecho a disfrutar de su "posesión" y el momento en el que presenta su solicitud de devolución. Cuando se confirma que una cierta suma de tributos ha sido pagada indebidamente, se reconoce la "posesión" del contribuyente vinculada a la propiedad de dicha cantidad, mientras que debe transcurrir un intervalo de tiempo entre el momento en que el contribuyente adquiere conocimiento de ello y el momento en que presenta la solicitud de devolución. Si el intervalo es lo suficientemente largo (dentro el período de validez) y lo indebidamente pagado está completamente fuera de la responsabilidad de las autoridades, ¿es razonable que el contribuyente soporte la pérdida del interés? Por lo tanto, lo que ha de tenerse bien en cuenta es que la primera vez que el solicitante presenta la solicitud de devolución no debe ser el único criterio a tener en cuenta para determinar el momento de inicio del cálculo de los intereses de demora.

Otro extremo que no debería ignorarse es la potencial influencia económica que el pago del tributo indebido puede tener para el contribuyente. Si bien, esta circunstancia no suele ser advertida por los contribuyentes y, por tanto, no es alegada en la mayoría de los casos. Ese potencial efecto económico podría traducirse en lo siguiente: sin la posesión de las cantidades ingresadas indebidamente no es posible hacer uso de tales sumas, lo que puede suponer retrasos o reducciones en inversiones previstas o incluso la imposibilidad de obtener cualquier tipo de utilidad o

derivado de la asistencia letrada. Véase el asunto de Eko-Elda AVEE v. Grecia, Sentencia de 9 de marzo de 2006, ap. 42.

¹⁹ Normalmente se añaden tres puntos porcentuales al tipo marginal de crédito del Banco Central Europeo.

beneficio de dichas cantidades. Las pérdidas podrían llegar a ser enormes. El problema es cómo se calcula y cómo se garantiza que no se producen abusos. A pesar de ello, en mi opinión, este es también un aspecto que precisa de una mejora.

3.2 El daño moral

Junto con la solicitud de indemnización pecuniaria, por lo general también hay una compensación en concepto de daño moral. En los últimos años, la actitud de la Corte parece ser menos ambigua, como se desprende de las pistas dadas por su jurisprudencia. Así, en los primeros años, el daño moral fue reconocido por el Tribunal, pero sin compensación específica²⁰. Es gratificante que en la Sentencia del asunto *Serkov v. Ucrania*, se concedan 4.000 € a la demandante en concepto de daño moral²¹. Esta es una buena señal para la protección de los derechos de los contribuyentes.

4. Sugerencias para la legislación doméstica sobre procedimientos tributarios

De las características de los casos sobre tributos pagados de forma indebida se desprende que el tiempo juega un papel importante tanto para los contribuyentes, como para las autoridades. Sin perjuicio de ello, debido a la especial importancia de los tributos para el Estado, en la mayor parte de los países de la Unión Europea existe una vía administrativa obligatoria y previa al acceso a los tribunales de justicia (procedimiento judicial). Es decir, el procedimiento judicial se puede iniciar sólo a condición de que la vía administrativa de reclamación se haya agotado²². Esto conduce a dos problemas: la objetividad del recurso administrativo y el tiempo que puede llegar a transcurrir hasta obtener la resolución de una compleja reclamación

²⁰ Las sentencias a menudo se pronunciaban en los siguientes términos: pudiendo la recurrente haber sufrido un daño moral, la presente sentencia proporciona suficiente compensación del mismo.

²¹ Sentencia de 7 de julio de 2011, ap. 52.

²² Este no es el caso en Italia, donde no existe un procedimiento administrativo como el mencionado en el texto. Para más información sobre el procedimiento de apelación, remitimos a Nico Kleemans, "The relationship between the national systems of legal protection of the taxpayer and the European Convention on Human Rights", *EC Tax Review*, 2000-1, p. 46.

administrativa. Hay motivos razonables para la existencia de la vía administrativa previa; sin embargo, los dos aspectos antes mencionados deberían ser tenidos en cuenta en el diseño del sistema. Y con respecto a la situación de lo indebidamente pagado, podría ser posible garantizar un procedimiento simplificado.

Naturalmente, en cuanto a la concreta compensación para el contribuyente en una situación de tributos pagados indebidamente, hay mucho más espacio para mejorar el Derecho tributario procesal nacional, que merece y exige una profunda investigación.

5. Conclusiones

Los tributos en tanto que invasión o, al menos, interferencia en el disfrute de las "posesiones" integrado en el derecho a la propiedad privada se justifica por el interés general, pero sólo si se cumplen ciertas condiciones. Como resultado, el análisis del "justo equilibrio" entre los objetivos perseguidos (interés general) y las medidas aplicadas en los casos relativos a tributos pagados indebidamente podría ser esencial para determinar la existencia de una violación del artículo 1 del Protocolo nº 1 del CEDH. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos no arroja demasiada luz sobre las piezas exactas que se podrían colocar en la balanza del test de proporcionalidad, especialmente en el fiel del interés general, para la consideración del amplio margen de apreciación del Estado. Sin embargo, habida cuenta de la creciente atención a la protección de los derechos humanos, la Corte podría hacer más²³.

Asimismo, desde la perspectiva de la protección de los derechos del contribuyente, también hay mucho trabajo que hacer en el sistema de derecho interno, tanto en el aspecto procesal, como material.

²³ Como vimos al tratar las soluciones a los casos de tributos pagados indebidamente, la Corte se inclina más hacia el interés del contribuyente en los últimos años y ello debe valorarse positivamente.