

Algunas reflexiones sobre el derecho a la propiedad y los sistemas fiscales confiscatorios¹

Stefania Martinengo²

El Derecho a la propiedad está expresamente reconocido en el art. 1 del Protocolo núm. 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante ECHR), donde las Partes acordaron que *“Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del derecho internacional.*

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las Leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas”. Estas previsiones, que surgieron con la finalidad de asegurar por parte de los Estados la prerrogativa de regular los derechos de propiedad, se han convertido, a lo largo de las décadas, en un instrumento de protección de los contribuyentes, por parte del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante ECtHR), frente a actuaciones ilegales de los poderes de los estatales.

El concepto de “respeto de sus bienes”, combinado con los principios internacionales de legalidad y proporcionalidad, ha constituido un

¹ Cómo citar este artículo: Martinengo S., Algunas reflexiones sobre el derecho a la propiedad y los sistemas fiscales confiscatorios, *Estudios Tributarios Europeos*, núm. 2/2014, (www.seast.it/revista), págs. 68-72.

² Stefania Martinengo, Doctoranda en Derecho tributario europeo en la Universidad de Bolonia. Funcionario legal-tributario en la Agencia Tributaria, Dirección Provincial de Treviso. Las opiniones expresadas en este artículo son estrictamente personales y no son referibles al ente de pertenencia.

Traducción al español a cargo de Daniel Casas Agudo. Doctor Europeo en Derecho Tributario Europeo por la Universidad de Bolonia. Profesor Titular de Derecho de Financiero y Tributario. Universidad de Granada (España).

parámetro central en la jurisprudencia del ECtHR para la evaluación de la legislación fiscal de los Estados miembro³. En todo caso, lo anterior no significa que el ECtHR interfiera intensamente en el poder tributario de los Estados dado que, como el Tribunal ha repetido en numerosas ocasiones en sus sentencias, los Estados miembros cuentan con un amplio espectro de actuación en materia fiscal y normalmente eluden la definición de tributos confiscatorios⁴. Por supuesto, no es obligación del ECtHR el asegurar un Sistema fiscal equitativo e igualitario en general dado que ello es responsabilidad de los Estados miembros y en este sentido, no hay sentencias que afirmen una violación del art. 1 del Protocolo núm. 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos en base a una excesiva carga o extremadamente alto tipo de gravamen. El ECtHR examina si existe una ponderación justa entre el interés público de la comunidad y la protección de los derechos fundamentales del contribuyente, dado que las autoridades nacionales deben resolver el qué, cómo y cuánto gravar.

Todas estas ideas pueden ser deducidas de tres interesantes y recientes pronunciamientos⁵, en los que el Tribunal estableció la violación del art. 1 del Protocolo núm. 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos por parte del legislador fiscal Húngaro debido a la

³ Existe una rica jurisprudencia sobre el art. 1 del Protocolo núm. 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, como por ejemplo la sentencia *Buffalo s.r.l. en liquidación vs. Italia* de 3 de Julio de 2003, donde el Tribunal estableció que la denegación de reembolso ingresos indebidos constituía una violación del respeto a los bienes, o la sentencia *Dangeville vs. Francia*, de 16 de abril de 2002, en el que el Tribunal declaró que la denegación del Tribunal Administrativo Supremo francés del reembolso del IVA repercutido en infracción de una Directiva comunitaria era contraria a los derechos de propiedad sancionados en el ECHR. Posiciones similares fueron expresadas en las sentencias *Eko-Elda Avee vs. Grecia*, de 9 de marzo de 2006, y en *Intersplav vs. Ucrania*, de 9 de enero de 2007, donde la legislación fiscal socavó de modo ilegal la situación fiscal de los contribuyentes.

⁴ El término "confiscación" en el ámbito fiscal está presente en las sentencias del ECtHR, *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH vs. Holanda*, de 23 de febrero de 1995, pero desapareció casi por completo en posteriores pronunciamientos como *Orion-Breclav, S.R.O. v. a República Checa*, de 13 de enero de 2004; *Imbert de Tremiolles v. Francia*, de 4 de enero de 2008, donde la condición confiscatoria de ciertos tributos fue salvada declarando la inadmisibilidad de aplicación.

⁵ *N.K.M. vs. Hungary*, de 14 de mayo de 2013; ECtHR, *Gáll vs. Hungary*, de 25 de junio de 2013 y ECtHR, *R.Sz. vs. Hungary*, de 2 de julio de 2013.

aplicación retroactiva de un gravamen del 98% sobre determinadas prestaciones a trabajadores del sector público una vez que la relación laboral se hubiese extinguido. Dejando a un lado los hechos, el trasfondo legal y las consideraciones relativas a la infracción del principio de legalidad (retroactividad de la norma), pueden encontrarse, en la parte referida a la proporcionalidad de tal medida, dos interesantes *obiter dicta* relativas al principio de no discriminación⁶. En primer lugar, dado que en estos casos específicos una carga fiscal total de aproximadamente el 52% se consideraba excesiva, el Tribunal afirmó inmediatamente, de modo cautelar, que *“en algunos países Europeos –como Suecia, Bélgica, Holanda, Portugal e Italia- los tipos de los impuestos personales sobre la renta alcanzaron el 75% en el pasado –aunque dichos tipos eran normalmente aplicables sólo a los tramos de renta más elevados, relativos a ingresos que claramente excedían el importe que se contempla en el contexto del presente caso”*. En segundo lugar, en su análisis el Tribunal dio relevancia a juicios específicos de los Estados miembros, donde los concretos Tribunales Constitucionales declararon inconstitucional esos tipos de gravamen superiores al 50%.

Por lo que respecta a Italia, es necesario hacer una aclaración. El Tribunal no parece estar muy actualizado en relación a la situación general en el país, pues no sólo los tramos de renta más elevados soportan un tipo marginal elevado. Estudios recientes⁷ confirman que Italia posee una de las presiones fiscales más elevadas en SMEs. De hecho, en 2011 Italia ocupó la primera posición en Europa (todo un éxito!!) con una presión fiscal general en SMEs del 68,6%⁸, que se ha

⁶ Un tipo de gravamen del 98% no puede reputarse como por sí mismo como un criterio único para determinar la no proporcionalidad de una norma fiscal, como puede deducirse también de *R.Sz. vs. Hungary*, § 56, donde el Tribunal estableció que *“habida cuenta del margen de apreciación garantizado a los Estado en material tributaria, el tipo de gravamen aplicable no puede ser decisivo por sí solo”*.

⁷ Informe del Banco Mundial “Paying taxes 2014”.

⁸ Informe del Banco Mundial “Paying taxes 2011”.

visto rebajado hasta el actual 65,8% (presión fiscal general del 43'8% de GDP en 2013). En este sentido, la presión fiscal estaba, y aún lo está, considerada como confiscatoria por parte de algunos autores⁹, sin embargo, el Tribunal Constitucional siempre rehusó tal calificación, nunca ha establecido un mínimo que el legislador deba respetar y nunca ha delcarado, como es el caso de la norma alemana del 50%, un determinado tipo como inconstitucional¹⁰. En todo caso, dicha aproximación parece no estar en la línea del principio expresado no sólo en el ECHR, sino también en el art. 42 de la Constitución italiana¹¹, donde el derecho a la propiedad está expresamente reconocido y debería ser garantizado a todos. En este punto específico, es interesante aludir a las diferentes actitudes del Tribunal Constitucional italiano en el ámbito fiscal y en relación a la expropiación por interés público. En sus últimas sentencias, el Tribunal afirmó que la legítima privación de un bien, impuesta por la ley en orden a garantizar el interés público, no puede llevar en la práctica a una eliminación de los derechos de propiedad, y una privación de un activo en un arco del 60 al 76% no supera el test constitucional¹².

En el fondo ambas medidas, gravamen fiscal de un lado, y expropiación de otra, afectan al derecho de propiedad y una solución similar, en orden a asegurar un equilibrio justo entre el interés público y los derechos fundamentales de los contribuyentes, garantizará un tratamiento equitativo.

Esta solución ha sido ya propuesta¹³, pero desafortunadamente nunca

⁹ G. FALSITTA, *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente*, en Riv. dir. Trib., 2010, 2, pág. 139 y sigs.

¹⁰ Vid. por ejemplo, la decisión del Tribunal Constitucional italiano no. 111/1997, en la que el impuesto sobre la propiedad, sumado al impuesto sobre actividades económicas causó, en aquel momento, una presión fiscal general del 107%.

¹¹ La norma establece "La propiedad se detenta pública y privadamente. Los bienes económicos pueden pertenecer al Estado, a las entidades o a las personas privadas".

¹² Vid. la decisión del Tribunal Constitucional italiano no. 348/2007.

¹³ G. FALSITTA, *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente*, loc. cit., op. cit.

ha conquistado el corazón ni del legislador ni del Tribunal Constitucional italiano. En cualquier caso, con *N.K.M*, *Gáll* y *R.Sz.* el ECtHR dió un pequeño paso adelante, dió importancia a la carga fiscal global, de un lado, y a la específica jurisprudencia constitucional, de otro, abriendo en este sentido a una evolución positiva en los próximos años y tal vez inspirando un cambio en la mentalidad del Tribunal Constitucional italiano.