

El Derecho Tributario y los Derechos Humanos en Europa. Una Aproximación a la Aplicación del CEDH a la Materia Tributaria

María García Caracuel*

“En múltiples ocasiones, cuando nos enfrentamos a la autoridad tributaria, pensamos en los múltiples abusos que puede cometer esta hacia los administrados, manifestando un claro abuso de poder. De aquí que, la presente autora nos haga caer en cuenta de que en esta materia están muy presentes los derechos fundamentales de las personas, como el del debido procedimiento, a la vida privada, al domicilio, no discriminación, etc; con lo cual nos hace reflexionar que, a pesar de que sabemos que esos derechos existen, es bueno hacérselo recordar a la administración para que no hayan estos excesos.”

I. INTRODUCCIÓN. ¿EXISTE UN VÍNCULO ENTRE EL DERECHO TRIBUTARIO Y LOS DERECHOS HUMANOS?

II. LA APLICACIÓN DEL CEDH EN MATERIA TRIBUTARIA

1. El derecho a la propiedad privada.
2. El derecho a un proceso justo.
 - 2.1. La aplicabilidad del artículo 6.1 del CEDH.
 - 2.2. Nuevos pronunciamientos en materia tributaria.
3. El derecho al respeto de la vida privada y familiar, del domicilio y la correspondencia.
4. El derecho de no discriminación.
5. Otros intentos de aplicación de derechos sustanciales.
 - 5.1. La libertad de expresión.
 - 5.2. El derecho a un recurso efectivo.

III. CONCLUSIONES

El motivo de mi trabajo sobre el Derecho Financiero y los Derechos Humanos que forma parte este número especial, no es otro que conmemorar los 20 años de vida de la Asociación Civil que gestiona la publicación de la Revista Derecho & Sociedad, revista altamente comprometida con la difusión del Derecho y la investigación jurídica. Un motivo que revela gran importancia a este evento, tanto para los que de forma eventual y con gran ilusión hemos participado en él, como para quienes de forma permanente

vienen colaborando y trabajando desde los últimos veinte años con la Asociación. La importancia de este aniversario lo otorgan las gentes y la opinión general. Vuestra trayectoria confirma y avala la importancia de esta celebración y constituye, sin lugar a dudas, un nuevo impulso para que este proyecto universitario continúe y salga fortalecido. Para mí es un placer participar de esta ocasión tan significativa y agradezco al equipo de la Comisión de Publicaciones por haber requerido la presencia de mi colaboración.

Resulta muy reconfortante ver el entusiasmo manifestado por esta Asociación, formada por alumnos de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Perú, movida por la convicción de la necesidad de incentivar entre los estudiantes de Derecho una cultura de investigación e innovación. Prueba de ello son los interesantes cursos, seminarios, foros, mesas redondas que cada año se celebran. En este número especial de la revista se quiere poner de relieve el carácter multidisciplinario del Derecho Tributario, circunstancia de la que no siempre somos conscientes aquellos quienes nos dedicamos exclusivamente al estudio de esta rama del Derecho. Este carácter interdisciplinario que presenta como rasgo esencial del Derecho Tributario explica en cierta medida la técnica jurídica utilizada en la elaboración de las normas tributarias en los últimos años. Esto trae como consecuencia la incorporación a nuestro ordenamiento tributario de normas en principio objeto de otras disciplinas que podrán y deberán ser invocadas para la resolución de conflictos como tendremos ocasión de ver en el presente número.

* Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada - España.

Les animo y les aliento a continuar este proyecto tan emocionante y una vez más reiterar mi satisfacción por haber formado parte de en esta ocasión tan especial.

1. Introducción. ¿Existe un Vínculo entre el Derecho Tributario y los Derechos Humanos?

El análisis de la jurisprudencia y de las reformas legislativas de los ordenamientos internos de nuestro entorno europeo, pone de manifiesto que el ámbito de competencias de los especialistas en materia tributaria no se limita exclusivamente a la normativa propia de Derecho Tributario, sino que deben incluirse tratados internacionales tales como el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH). Esta realidad abre una nueva vía de contenciosos cuyo objetivo será anular actos administrativos o disposiciones normativas nacionales incompatibles con este convenio supranacional.

Es por todos conocido que el Convenio Europeo de Derechos Humanos – CEDH, en adelante –, debido a su carácter horizontal, tiene plena aplicación sobre las diferentes ramas del derecho de los cuarenta países firmantes del mismo. El Derecho Tributario no es una excepción.

Tal y como viene establecido en nuestro sistema de fuentes, los jueces no dudarán en aplicar este tratado por lo que se refiere a la materia tributaria. Y por su parte, los abogados no dudarán tampoco en fundamentar sus alegaciones en la posible vulneración del Convenio, cuando el caso lo requiera. No podemos olvidar, que el artículo 35 del CEDH dispone que no podrá presentarse recurso ante el mismo hasta no haber agotado las vías de recurso internas. Parece, por tanto, imposible, acudir a Estrasburgo si antes no se ha invocado la vulneración del Convenio ante los tribunales nacionales.

Por otro lado, nos interesa resaltar el espíritu que el propio Tribunal de Derechos Humanos desea otorgar al Convenio considerándolo como un « instrumento vivo ». Este leitmotiv recuerda que el Derecho europeo que emana del Consejo de Europa no es un derecho autónomo e intangible; sino que, por el contrario, se trata de un derecho susceptible de evolucionar conforme a las prácticas y experiencias nacionales en materia de derechos y libertades fundamentales. Y al mismo tiempo y de forma recíproca, esta jurisprudencia europea tiene una influencia sobre las prácticas de los estados Miembros del Consejo de Europa.

Los organismos del Convenio Europeo de Derechos Humanos, aprobado el 4 de noviembre de 1950 lo crean con el deseo de someter a los Estados a un orden público europeo, mientras que los Estados, por su parte, a pesar de ser firmantes del mismo, aspiran a conservar su potestad legislativa y ejecutiva en las materias que por naturaleza ponen de manifiesto su

soberanía, como el derecho financiero y tributario. Ante este conflicto de poderes, nace un compromiso por parte del TEDH basado en la teoría del Imperium que va a condicionar su comportamiento, de forma que éste intervendrá de forma prudente y comedida cuando la cuestión objeto de litigio afecta a la soberanía del Estado. En materia tributaria, este comportamiento se traduce en una doble aspiración por parte del Tribunal: por un lado pretende garantizar el respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes, pero limita su campo de actuación excluyendo los litigios relativos a la soberanía tributaria. Por este motivo, durante muchos años, la materia tributaria ha quedado al margen del Convenio.

Los redactores del CEDH no fueron insensibles a las interferencias inevitables y necesarias entre el poder tributario, núcleo fundamental de la soberanía de los Estados, y la protección necesaria del derecho a la propiedad privada y los bienes, al que desde el principio se vinculó directamente la materia tributaria. Por este motivo consagraron en el marco del Protocolo adicional núm. 1 una especie de “excepción tributaria”, de modo que las medidas de este tipo son consideradas una manifestación del “derecho que poseen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes “de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos...” En un principio, esta cláusula fue considerada suficiente para dejar la cuestiones relativas a la imposición fuera del campo de aplicación del Convenio y, consecuentemente, dejarlas escapar al control del Tribunal de Estrasburgo. En definitiva, esta excepción reservaba a los Estados un margen de aplicación en materia tributaria muy amplio y la protección del contribuyente se limitaba al abuso de derecho manifiesto, es decir, la prohibición de medidas confiscatorias arbitrarias. Esta ausencia de reservas explicaba perfectamente el comportamiento de los Estados contratantes del Convenio, que estaban convencidos de que los procedimientos de establecimiento y aplicación de los tributos quedaban fuera del Convenio; para ellos no cabía duda de que las precisiones del párrafo segundo del artículo 1 del Protocolo eran suficientes para blindar la materia tributaria.

Del análisis de la jurisprudencia se aprecia una evolución que pone de manifiesto el hueco que se ha ido abriendo a la materia fiscal. Con el paso de los años, los recursos al Tribunal relativos a derechos sustantivos fueron aumentando. No obstante, esto no quiere decir que tuvieran siempre una acogida positiva; debemos reconocer que la jurisprudencia de Estrasburgo, considerada de forma global, ha sido una jurisprudencia de “cierre” o “exclusión”. No solamente los fallos a favor del contribuyente han sido excepcionales, sino que además la interpretación del mismo en litigios relativos a la materia tributaria es en la mayoría de los casos restrictiva.

Aunque nuestro punto de partida parezca algo pesimista, tenemos que iniciar nuestro estudio poniendo de manifiesto una realidad. No podemos negar que el CEDH contiene disposiciones que son susceptibles de aplicación a la materia tributaria, entre otras, las que garantizan el derecho a la propiedad (artículo 1 del Protocolo adicional número 1), el derecho al acceso a un tribunal y a un proceso equitativo y el derecho a no autoinculparse (artículo 6); el derecho al respeto de la vida privada y familiar, del domicilio y de la correspondencia (artículo 8), la libertad de información y de expresión (artículo 10), el derecho a un recurso efectivo (artículo 13) o la prohibición de discriminación (artículo 14).

A través de un recorrido sobre la jurisprudencia más relevante del Tribunal Europeo de Derechos Humanos – en adelante, TEDH – veremos el ámbito de aplicación de los derechos arriba enunciados que poco a poco el Tribunal ha ido definiendo, con las reservas necesarias y teniendo en cuenta el carácter casuístico de sus resoluciones.

II. La Aplicación del CEDH a la Materia Tributaria

1. El Derecho a la Propiedad Privada.

Artículo 1 . Protección de la Propiedad

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

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés

general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.

La vinculación del artículo 1 a la materia tributaria viene justificado por el carácter patrimonial de las obligaciones tributarias para que los contribuyentes tengan una mayor cobertura y puedan así entrar en el supuesto de “derechos y obligaciones civiles” contemplado en el art. 6.1 del Convenio. En materia tributaria, la protección de la propiedad constituye el modelo por excelencia de cómo garantizar el justo equilibrio que debe existir entre interés general y la protección de las libertades fundamentales de cada individuo. Frente a la necesidad de proteger los bienes patrimoniales de los ciudadanos, el Tribunal reserva al

Estado un derecho de obtener recursos obligatorios a cargo de los ciudadanos, respetando de este modo el poder tributario de los mismos. Por tanto, aplicado a nuestro ámbito de estudio, esta norma autoriza al juez europeo a sancionar las medidas tributarias confiscatorias y a apreciar si las exigencias del interés general de la comunidad son proporcionales a la necesidad de protección de los derechos patrimoniales fundamentales de los individuos .

“En materia tributaria, la protección de la propiedad constituye el modelo por excelencia de cómo garantizar el justo equilibrio que debe existir entre interés general y la protección de las libertades fundamentales de cada individuo”.

Al mismo tiempo, este principio, no podía suponer un obstáculo para los Estados a la hora de establecer un régimen tributario que permita garantizar el cumplimiento del deber de contribuir y el pago correspondiente de los tributos, pero sí se constituía como un elemento de control al poder tributario del Estado para alcanzar el justo equilibrio entre el interés general de la comunidad y las exigencias de la protección de los derechos fundamentales del individuo. Los primeros contenciosos tributarios que invocaron este artículo hacían referencia al carácter confiscatorio de la legislación tributaria; eran presentados por los contribuyentes con la esperanza de limitar el poder de la administración fiscal nacional. El Tribunal declaraba en estos casos que no podía ignorar las limitaciones del derecho a la propiedad, pero por otro lado, no podía permitir que el derecho a un proceso justo se viese desprovisto de su propia esencia. De este modo, la tarea del Tribunal consistía en determinar si las actuaciones de la Administración tenían un fin legítimo y si existía un vínculo razonable de proporcionalidad entre los medios utilizados y el objetivo que perseguía.

Para invocar la vulneración del artículo 1 del Protocolo núm. 1, el recurrente debe denunciar las decisiones que afecten directamente a sus bienes. Sobre la

4. El Derecho tributario debe obedecer y respetar las reglas fundamentales de la justicia contributiva emanadas tanto de la legislación interna como de del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Una extralimitación de la Administración en materia tributaria atenta contra el patrimonio de los contribuyentes, protegido en el art. 1 del Protocolo núm. 1. como ha reconocido el Tribunal del Estrasburgo. Cfr. RUET, L., « De l'illégalité de la supresión de l'avoir fiscal », Petites Affiches, núm. 65, 31 marzo 2006, págs. 4 a 12.
5. En la sentencia *Stubbing c. Reino Unido* de 22 de octubre de 1996, el Tribunal declara que el derecho consagrado en el art. 6.1 conlleva unos límites implícitos que se traducen en el disfrute, por parte de los Estados contratantes, de un margen de apreciación en la materia. En estos supuestos, corresponde al Tribunal el determinar en última instancia, si se respetan las exigencias del Convenio y si las limitaciones aplicadas no restringen el acceso al Tribunal, de modo que se vea este derecho desprovisto de su esencia. En otras palabras, las restricciones del artículo 6.1 deben conciliarse con el derecho a un proceso justo y para ello deben ser proporcionadas y acordes con un fin legítimo (§ 50).

noción de “bienes” la propia jurisprudencia señala que abarca tanto los bienes presentes como los valores patrimoniales, incluidos los créditos, siempre y cuando se den determinadas situaciones bien definidas. Para que un crédito pueda ser considerado como un “valor patrimonial” comprendido en el artículo 1 el titular del crédito debe demostrar que éste tiene una base suficiente en derecho interno, por ejemplo, que sea confirmado por una resolución judicial en el ámbito nacional. En la medida en que está reconocido, puede considerarse aplicable el artículo 1 pues parece que el recurrente tendrá una “esperanza legítima”.

Centrándonos en el ámbito tributario, la mayoría de las disposiciones legislativas y reglamentarias aplicadas por la Administración fiscal pueden ser objeto de control por la jurisdicción del Tribunal Europeo de Derechos Humanos basándose en el artículo 1 del Protocolo adicional número 1 que garantiza el respeto a la propiedad privada. El único obstáculo para la aplicación de este artículo, como ya hemos puesto de relieve, es la necesidad de demostrar un « justo equilibrio » entre las exigencias del interés general y los imperativos de salvaguarda de los derechos fundamentales del individuo. Comprendido en el segundo párrafo del artículo, se exige la existencia de un vínculo razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y el objetivo perseguido. Por otro lado, el Protocolo hace una reserva expresa al poder tributario de los Estados y a la adopción de medidas que garanticen el pago de los impuestos, por lo que el Tribunal juega con un amplio margen de actuación.

La invocación del principio de salvaguarda de la propiedad privada es ampliamente admitida en relación con la normativa relativa a las figuras tributarias, sin embargo, plantean mayores restricciones en relación con la aplicación de mecanismos procedimentales.

Sobre el primer conjunto de disposiciones cabe la aplicación de dicho precepto al existir una relación directa con los bienes del contribuyente, cuyo patrimonio puede verse vulnerado por prácticas abusivas de las Administraciones Públicas. Si bien, como venimos repitiendo, la aplicación de este principio no puede limitar la actividad legislativa del Estado cuya finalidad es asegurar el pago de impuestos, dichas medidas deben igualmente procurar un equilibrio adecuado entre la exigencia de proteger el interés general de la comunidad y la necesidad de proteger los derechos fundamentales. Para evaluar la aplicabilidad de este artículo, el Tribunal ha seguido tres criterios definidos en la sentencia *Sporrong y Lönnroth*, de 23 de septiembre de 1982, a saber: la cuestión central de la causa debe, en principio, versar sobre la protección de bienes. A

continuación, el órgano decisorio debe determinar la legitimidad de la injerencia administrativa sobre el patrimonio del interesado y por último, evalúa el grado de la intervención para ver si tiene o no carácter confiscatorio.

En este sentido, es comúnmente admitido que no sólo la normativa relativa a la deuda tributaria, sino también la referida a los recargos e intereses de demora pueden constituir un atentado contra la propiedad privada, suponiendo este precepto un límite a la aplicación de sanciones desproporcionadas por las autoridades administrativas tributarias, pues deberán considerarse un atentado contra el derecho a la propiedad. Un contribuyente podrá, por ejemplo, exigir el reembolso de un crédito del Impuesto sobre el Valor Añadido en un periodo razonable invocando el artículo 1 del Protocolo núm. 1. Este artículo además, ha tenido efectos inesperados en Derecho tributario, pues ha permitido al Tribunal de reconocer el derecho del contribuyente a obtener la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a pesar de haber prescrito el mismo¹².

El derecho al respeto de la propiedad implica igualmente el derecho a obtener el reembolso de intereses de demora cuando el perjuicio ocasionado sea desproporcionado; igualmente, señala el Tribunal que los intereses de demora recibidos deben ser equivalentes a los que hubiera recibido el Estado¹³.

En cambio, debemos lamentar que cuando el litigio versa sobre disposiciones estrictamente procedimentales, relativas a la aplicación de los tributos, la alegación del artículo 1 no resulta tan evidente para el Tribunal. Entendemos en estos casos, que la medida normativa no supone un atentado directo al patrimonio del contribuyente, sino que se trata simplemente de la manera en que dicho atentado es conducido, como es el caso de los procedimientos de aplicación de los tributos; o bien versa la misma sobre las posibilidades de reclamar dicho atentado, en el caso de los procedimientos de revisión o los recursos ordinarios de revisión en vía Administrativa. Sin embargo, resulta interesante la postura del Tribunal en relación con medidas legislativas procedimentales de carácter retroactivo que eliminan la posibilidad de que el contribuyente pueda obtener, por ejemplo, la devolución de un impuesto, en estos casos el Tribunal rechaza la legitimidad de estas normas que impiden las devoluciones tributarias debidas¹⁴.

Por último, señalar que la aplicabilidad del Protocolo número 1 permite al justiciable invocar varios artículos de la Convención, concretamente el artículo 14, al que haremos referencia más adelante, conforme al cual “El

6 Maurice c. France [GC], n° 11810/03, párrafo 63.

7 El control de la legalidad de las injerencias del Estado en materia tributaria se ha puesto de manifiesto a través de tres sentencias de interés innegable, *Editions Périscope* c. Francia de 23 de marzo de 1992, *Hentrich* c. Francia de 22 de septiembre de 1995 y *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society* c. Reino Unido.

8 Sentencias del TEDH de 23 sept. 1982, *Sporrong y Lönnroth* c. Suecia, *série A*, y 3 julio 2003, n° 38746/97, *Buffalo Srl* c. Italia.

9 Cfr. BARONE, L., *L'Apport de la Convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, Op. Cit., págs. 351 a 354.

goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación". Consecuentemente, el contribuyente podrá denunciar la violación del artículo 1 del este protocolo sobre la base de que se haya producido la aplicación, en el caso concreto, de una ley o reglamento de carácter discriminatorio¹⁵.

2. El Derecho a un Proceso Justo

Artículo 6.1. Derecho a un Proceso Equitativo

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

Conforme al Convenio, la garantía de los contribuyentes a un proceso justo sólo puede ser efectiva en función de la naturaleza civil o penal del contencioso fiscal. Esta dualidad sería aceptable si no conllevara una desigualdad de tratamiento entre los contribuyentes, quienes en materia de penas y sanciones tributarias obtienen actualmente una cobertura absoluta, mientras que en los contenciosos tributarios restantes son excluidos de su ámbito de aplicación. Desde un punto de vista teórico, no es fácil aceptar que los derechos fundamentales en toda su extensión sean denegados al ciudadano en cuanto contribuyente.

El derecho a un proceso justo definido por el art. 6 del CEDH contiene múltiples manifestaciones y cada una se aplica en diferentes momentos del procedimiento. Para determinar su contenido no cabe la interpretación literal del artículo, sino que se impone una interpretación acorde con las circunstancias actuales y una visión conjunta de las estipulaciones del Tratado.

Conforme al fin y al objeto de este precepto, el TEDH determina el carácter civil de forma autónoma, sin atender a la calificación dada por el Derecho interno de cada país, sino a la naturaleza misma del derecho en función del contenido material y a los efectos derivados de los mismos, ya que otro proceder, conllevaría el riesgo de producir resultados incompatibles con el objeto y el fin del Convenio. A pesar de la flexibilidad que aporta esta interpretación, el Tribunal se muestra prudente teniendo en cuenta las prerrogativas excepcionales del Estado a la hora de establecer sus diferentes fuentes de ingresos para la financiación del gasto público, como el tributo, además de la obligación del mismo de defender el interés general y evitar el fraude fiscal; estas son las razones principales por las que el TEDH niega en la mayoría de los casos la violación del art. 6.1 en los procesos de lo contencioso.

El derecho a un proceso equitativo comporta el derecho a un juez, a la presunción de inocencia, el principio de racionalidad, el principio de contradicción y los derechos a guardar silencio y no auto-incriminarse.

a. Derecho a un Juez Independiente e Imparcial

El justiciable tiene derecho a un acceso efectivo a una jurisdicción con potestad para conocer del caso. Para poder materializar este derecho, el juez debe detentar la plena jurisdicción para poder decidir sobre la controversia y tener capacidad para, en su caso, anular todos y cada uno de los puntos de la decisión impugnada¹⁸.

En cuanto a la independencia, entendida como ausencia de vínculo, debe evaluarse en relación con los miembros que componen el órgano judicial frene a ambas partes de la causa y al ejecutivo. La imparcialidad, en cambio, ha sido definida en relación con el órgano que ha adoptado la decisión impugnada. Se atiende a lo que el juez pueda pensar en su fuero interno en tales circunstancias²⁰.

b. Presunción de Inocencia

Según la Comisión Europea de Derechos Humanos, el art. 6 del Convenio garantiza que cualquier individuo no pueda ser considerado culpable de un delito o infracción, sin que un juez competente lo haya determinado. La presunción de inocencia debe mantenerse hasta que no haya una decisión firme con fuerza de cosa juzgada. Este principio implica que la prueba de la existencia de una infracción corresponde al ministerio público. Este es un principio básico del Derecho penal que debe regir igualmente en materia tributaria penal.

¹⁶ Cfr. DE SALVIA, M., Compendium de la CEDH. Les principes directeurs de la jurisprudence relative à la Convention européenne des droits de l'homme. Vol. 1, Jurisprudence 1069 à 2002, Editions N.P. Engel. Kehl. Strasbourg, Artintong Va. 2003, pág. 203.

¹⁷ Cfr. DE SALVIA, M., op. cit., págs. 205 y 206.

¹⁸ STEDH Terra Woringen B. V. c. Países Bajos de 17 de diciembre de 1996.

c. Duración Razonable del Proceso o Prohibición de Dilaciones Indevidas

La necesidad de que el proceso tenga una duración razonable y la prohibición de dilaciones indebidas son un imperativo para todos los procedimientos judiciales. Para evitar apreciaciones subjetivas a la hora de determinar la duración razonable, el Tribunal se basa en una serie de criterios como la complejidad de la causa, el comportamiento de las partes y el comportamiento de las autoridades judiciales y administrativas que hayan intervenido en el procedimiento. En el ámbito tributario, este principio reviste una importancia particular, ya que la duración del proceso afecta al patrimonio del contribuyente, ya que una excesiva espera puede convertir el recurso en inútil.

d. Principio de Contradicción

Es una de las principales garantías de un procedimiento judicial. De acuerdo con este principio, el contribuyente deberá tener la opción y la posibilidad de contestar y poner de relieve tantos datos como considere necesarios, tanto en la fase administrativa como en la judicial. Este principio conlleva necesariamente la igualdad de armas durante el procedimiento y un libre acceso al tribunal. En el caso del contribuyente, este deber se manifiesta en la posibilidad de tener acceso a los documentos y pruebas sobre los que se basa la Administración para fundar la infracción 22.

e. Los Derechos a Guardar Silencio y a no Autoinculparse

El objeto de este derecho es, sin duda, la protección del acusado contra una coerción abusiva por parte de las autoridades, con el fin de evitar errores judiciales y favorecer el desarrollo efectivo de un proceso justo. Éste es un derecho sobreentendido en el Convenio que no viene recogido expresamente, pero que ha sido reconocido como norma internacional relacionada con el derecho a un proceso justo. En el ámbito tributario tendrá un efecto directo en el derecho tributario penal y sancionatorio. En la legislación tributaria es habitual que la Administración pueda exigir, bajo pena de sanción, la aportación de datos y documentos que puedan ser utilizados en contra del contribuyente. El Tribunal de Derechos Humanos ha declarado estos medios como inaceptables, a pesar de las particularidades del derecho tributario²⁴.

2.1. La Aplicabilidad del Artículo 6.1. del CEDH.

En la jurisprudencia del TEDH se puede apreciar una evolución progresiva en la aplicación del art. 6 del Convenio en relación con la materia tributaria en la que, poco a poco, parecía abrirse el campo de aplicación del mismo. En el año 2001, con la sentencia Ferrazzini, se produce un giro en la jurisprudencia que supone una decepción, en la medida en que los contribuyentes, en cuanto tales, se han visto privados de las garantías jurisdiccionales básicas en sus litigios frente a la Hacienda pública. En ella se declara que los contenciosos relativos a la materia tributaria quedan al margen del campo de derechos y obligaciones de carácter civil, a pesar de los efectos patrimoniales que necesariamente existen sobre los contribuyentes²⁵.

No obstante, en el caso de la materia penal hay que felicitar al Tribunal por la línea jurisprudencial establecida en relación con la materia tributaria, en el campo de los derechos y obligaciones civiles el Tribunal ha cambiado la dirección de la jurisprudencia para dirigirse en sentido contrario al esperado. Para el Tribunal de Estrasburgo, la materia penal fiscal está constituida por el conjunto de reglas relativas a la represión en materia tributaria, independientemente de la calificación jurídica en el Derecho nacional y de que la jurisdicción competente no sea la penal y por tanto, se incluyen las sanciones administrativas. La sentencia Bendenoum es la que marca una nueva jurisprudencia del Tribunal. La consideración de las sanciones tributarias como materia penal se basa en su carácter punitivo-represivo y no indemnizatorio o reparador. El último paso decisivo llegó con la sentencia Janosevic c. Suecia de 23 de julio de 2002, que ha incluido en el concepto penal, a efectos del art. 6.1 del Convenio, los recargos tributarios, con el mismo argumento, ya que en opinión del Tribunal no pueden ser reconducidos a la indemnización, sino que tienen un fin verdaderamente sancionatorio, y pueden considerarse, al mismo tiempo, disuasivos y represivos. La nueva vía jurisprudencial ha ampliado considerablemente el ámbito de aplicación del art. 6.1 en materia tributaria, a la vez que ofrecía la esperanza de que dicha línea interpretativa tan generosa abarcara igualmente el campo de los derechos y obligaciones de carácter civil. No obstante, la evolución en este ámbito ha sido mucho más complicada que en el campo penal y, finalmente, no ha tenido tan buenos resultados²⁶.

19 Para declarar dicha independencia hay que tener en cuenta el modo de designación de los jueces, que garantice una independencia frente a las presiones externas. Vid. STEDH Laudo c. Eslovaquia, de 2 de septiembre de 1998.

20 Vid. S TEDH Hanshildt c. Dinamarca de 24 de mayo de 1989, Demicoli c. Malta de 27 de agosto de 1991, Thorgeir Thorgerirson c. Islandia de 25 de junio de 1992, Padovani c. Italia de 26 de febrero de 1993, Saraiva de Carvalho c. Portugal de 22 de abril de 1994 y Bulut de 11 de febrero de 1996.

21 Como ejemplos el asunto Hozee c. Países Bajos, de 22 de mayo de 1998, en el que no se consideró como violación del art. 6 la duración de cuatro años y siete meses del recurso administrativo, más tres años y diez meses del proceso judicial, teniendo en cuenta la complejidad de la causa. En cambio, en el asunto Hentrich c. Francia, 22 de septiembre de 1994, los siete años y tres meses que duró el proceso sí se consideraron como contrarios, reconociendo la ausencia de una extrema complejidad del caso.

22 También debe contemplarse la posibilidad para las partes de discutir sobre toda prueba u observación presentada al juez, es lo que se conoce como la igualdad de armas que ofrece a ambas partes la posibilidad razonable de presentar su causa en unas condiciones que no le sitúen en clara desventaja respecto a su adversario. Vid. Sentencias TEDH Kamasinski de 19 de diciembre de 1989, Dombó Beheer B.V. c. Países Bajos de 27 de octubre de 1993 y J. J. c. Países Bajos de 27 de marzo de 1998.

Pero dejando a un lado el ámbito sancionatorio, el acceso de determinadas causas tributarias al Tribunal europeo ha sido posible gracias a una combinación del art. 1 del Protocolo adicional núm. 1 con el art. 6.1 del Convenio. Dicho art. 1 del Protocolo núm. 1, como hemos tenido ocasión de ver, consagra el derecho al respeto de los bienes y la propiedad privada y permite al Tribunal controlar un gran número de derechos relacionados con el patrimonio y, por tanto, ha sido la puerta de entrada para la aplicación a la materia tributaria. Entre otros podemos citar el caso de *Darby c. Suecia*, de 23 de octubre de 1990 y el caso *Hentrich c. Francia*, de 22 de septiembre de 1994. Aplicado a la materia fiscal, esta norma autoriza al juez europeo a sancionar las medidas tributarias confiscatorias y a apreciar si las exigencias del interés general de la comunidad son proporcionales a la necesidad de protección de los derechos patrimoniales fundamentales de los individuos. En estos contenciosos tributarios, el Tribunal declaraba que no podía ignorar las limitaciones del derecho a la propiedad, pero por otro lado, no podía permitir que el derecho a un proceso justo se viese desprovisto de su propia esencia. De este modo, la tarea del Tribunal consistía en determinar si las actuaciones de la Administración tenían un fin legítimo y si existía un vínculo razonable de proporcionalidad entre los medios utilizados y el objetivo que perseguía.

Para evaluar la aplicabilidad de este artículo, el Tribunal ha seguido tres criterios definidos en la sentencia *Sporong y Lönnroth*, de 23 de septiembre de 1982, a saber: la cuestión central de la causa debe versar sobre la protección de bienes. A continuación, el órgano decisorio debe determinar la legitimidad de la injerencia administrativa sobre el patrimonio del interesado y por último, evalúa el grado de la intervención para ver si tiene o no carácter confiscatorio²⁷.

Las esperanzas puestas en la invocación de la disposición del art. 6.1 no han cesado de crecer hasta hace sólo algunos años. A la vista de la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo, no era extraño albergar ciertas esperanzas sobre la aplicabilidad a la materia tributaria del art. 6.1 de la CEDH, desde la perspectiva de derechos y obligaciones de carácter civil. Son varios los motivos expuestos por el Tribunal para fundamentar la no aplicación del art. 6.1 y que explican su posición, calificada por algunos autores de prudente, frente a la presión de la doctrina y de algunos jueces. Las sentencias *Shouten y Meldrum* de 9 de diciembre 1994 y *Ferrazzini* de 12 de julio 2001 han marcado dos puntos clave en la jurisprudencia del Tribunal europeo²⁹.

El Tribunal niega la aplicación de este artículo porque no considera suficiente demostrar que una causa es de naturaleza patrimonial para que entre en el ámbito de aplicación del derecho a proceso justo. Aunque determinadas obligaciones tengan carácter patrimonial a efectos del Estado, en relación con el art. 6.1 del Convenio, únicamente se va a tener en cuenta su naturaleza de derecho público y no se les va a poder considerar como derechos u obligaciones de carácter civil. El Tribunal quiere dejar claro que no todas las prestaciones económicas coactivas están sometidas al mismo régimen, pero hace referencia expresa a la materia fiscal para ejemplificar las obligaciones patrimoniales que están fuera del ámbito del art. 6.1, dejando al margen las sanciones tributarias, de ahí la decepción. En opinión del Tribunal la política fiscal es un atributo de las autoridades nacionales con un margen de aplicación mayor que cualquier otro y la materia tributaria pertenece todavía al núcleo central de prerrogativas públicas y que el carácter público entre el contribuyente y la colectividad es predominante en sus relaciones.

El mismo, tiene en cuenta igualmente el art. 1 del Protocolo núm. 1, especialmente, la reserva hecha al poder tributario del Estado, ya que el Convenio y los Protocolos deben considerarse como una unidad e interpretarse en este sentido. De dicho análisis sistemático, deduce que, aunque en términos generales pueda decirse que las causas fiscales siempre afectan en parte a los derechos patrimoniales de los contribuyentes, en determinados contenciosos prevalece la naturaleza de Derecho público, así como el interés general, ya que no es suficiente para demostrar que un litigio tiene naturaleza patrimonial. El Tribunal opta, finalmente, por mantener la jurisprudencia tradicional en vez de hacer uso de su capacidad interpretativa autónoma que le permitiría franquear las categorías jurídicas de derecho nacional y ampliar el campo de aplicación del Art. 6. 1.

2.2. Nuevos Pronunciamientos sobre Materia Tributaria

Es precisamente en la propia jurisprudencia del TEDH donde podemos encontrar los argumentos suficientes para defender la inclusión de la materia tributaria en el ámbito de aplicación del art. 6.1 del Convenio. Tres son los fundamentos que pueden resumirse de la forma siguiente. En primer lugar, los fundamentos expuestos son débiles e incompletos. Cuando el Tribunal señala la necesidad de tener en cuenta los cambios en las relaciones entre la Administración y los individuos, no tiene en cuenta las modificaciones producidas en la protección jurídica de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración tributaria.

23 Vid. SSTEDH *John Murria c. Gran Bretaña* de 8 de febrero de 1996 y *Saunders c. Gran Bretaña* de 17 de diciembre de 1996.

24 Vid. Sentencias TEDH *Funke c. Francia*, de 25 de febrero de 1993 y *J.B. c. Suiza* de 3 de mayo de 2001. Cfr. LAMBERT, C., « Le concept européen de procès équitable », *Revue Française de Finances Publiques*, número monográfico *Les procès équitable en droit fiscal*, 83, septiembre 2003, págs. 42 y 43.

25 Cfr. Cfr. FLAUSS, J-F., « Actualité de la Convention européenne des droits de l'homme (novembre 2000-octobre 2001) », *L'Actualité juridique-Droit administratif*, 20 diciembre de 2001, pag. 1161.

26 Cfr. BARONE, L., *L'Apport de la Convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, Op. Cit., págs. 64 y ss.

Simplemente tenemos que fijarnos en los ordenamientos de nuestro entorno para reparar en las modificaciones legislativas con la finalidad de limitar y regular los poderes de la Administración en los procedimientos tributarios que han reducido notablemente el poder discrecional del Estado en este campo. Actualmente, el establecimiento de impuestos está firmemente enmarcado por disposiciones legales que limitan de forma evidente el poder discrecional de la Administración. En este sentido, si bien las obligaciones tributarias pertenecen fundamentalmente al Derecho público, éste no puede considerarse de carácter discrecional.

En cuanto a la referencia al Protocolo número 1 y a la reserva incluida en el art. 1 según la cual los Estados tienen derecho a adoptar las medidas destinadas a garantizar el pago de los impuestos, puede considerarse también discutible. La posibilidad de garantizar a los contribuyentes un proceso equitativo en los contenciosos planteados ante la Administración, no supone ninguna restricción al poder tributario del Estado ni a la hora de establecer obligaciones tributarias, ni para articular los mecanismos necesarios que aseguren el pago de los impuestos.

La segunda crítica va dirigida a la utilización de términos tan generales por parte del Tribunal cuando concluye que “los contenciosos en materia tributaria escapan al campo de aplicación de los derechos y obligaciones de carácter civil, a pesar de los efectos patrimoniales que necesariamente recaen sobre los contribuyentes”. De dichos términos, se entiende la exclusión del total de los contenciosos tributarios, independientemente de la naturaleza de los derechos invocados, tengan o no una causa de carácter patrimonial conforme a lo establecido en sentencias anteriores. Dicha consecuencia contrasta con el análisis casuístico que tradicionalmente ha venido mostrando en su jurisprudencia, entre otras, las sentencias citadas Editions Periscope, Hentricht o Nacional and Provincial Bulding S.

En tercer lugar puede advertirse que los miembros del Tribunal no han tenido suficientemente en cuenta la voluntad real de los redactores del Convenio. La jurisprudencia elaborada en materia tributaria por el Tribunal está marcada por una interpretación fundamentalmente restrictiva del texto porque el análisis realizado les ha llevado a concluir que los redactores buscaban una exclusión de los procedimientos administrativos y en consecuencia han actuado. No obstante, un análisis más detallado de los trabajos preparatorios revela efectivamente,

un deseo de excluir parte del Derecho público, pero únicamente el relativo a las prerrogativas y al poder discrecional del Estado, no del Derecho administrativo sometido al imperio de la ley. Por otro lado, la incorporación del término “civil” en el texto del art. ha ocasionado igualmente numerosas discusiones y opiniones encontradas. Presentes tanto en la versión inglesa como en la francesa, los términos “civil rights and obligations” tienen una significación más amplia en inglés que en francés, pues en ellos tienen cabida las libertades públicas y políticas e incluso los derechos y deberes cívicos de los ciudadanos. Una traducción literal al francés conllevó una reducción del ámbito material de aplicación.

“Si bien las obligaciones tributarias pertenecen fundamentalmente al Derecho público, éste no puede considerarse de carácter discrecional”.

Realizada esta argumentación resulta difícil sostener que un contencioso, por el simple hecho de ser tributario, no puede disfrutar de las garantías de un proceso justo, cuando el propio derecho interno le proporciona una estructura jurisdiccional provista de las suficientes garantías jurisdiccionales. Efectivamente, un cambio deseable de la posición del Tribunal tendría perfectamente cabida en el texto del Convenio porque los redactores no se oponían a la materia tributaria, pero también porque la realidad de los cambios sobrevenidos en el tratamiento jurisdiccional de los contenciosos tributarios justifican igualmente un cambio en la jurisprudencia. Y porque el derecho del Convenio no es estático, porque es incompatible con su objeto y con su papel de modelo de justicia en Europa.

3. Derecho al Respeto de la Vida Privada y Familiar, del Domicilio y la Correspondencia

Artículo 8 . Derecho al Respeto de la Vida Privada y Familiar

1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia.
2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública

27 Cfr. BARONE, L., *L'Apport de la Convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, L'Harmattan, 2000, págs. 351 a 354.

28 Cfr. BELTRAME, P. y LOUIT, C., « Le procès fiscal équitable : l'affirmation d'une norme européenne ? », *Revue Française de Finances Publiques*, número monográfico *Les procès équitables en droit fiscal*, 83, septiembre 2003, págs. 129 y ss.

29 Parece que el Tribunal, ante el riesgo de aumentar desproporcionadamente la carga de trabajo que conllevaría la admisión de la aplicabilidad del art. 6.1 del CEDH a los contenciosos de derecho tributario ha declarado su exclusión del campo de aplicación a pesar de los efectos patrimoniales que indudablemente recaen sobre los contribuyentes. Cfr. FLAUSS, J-F., « Actualité de la Convention européenne des droits de l'homme (novembre 2000-octobre 2001) », *Op. Cit.*, pág. 1061.

No obstante, la opinión disidente del Juez Lorenzen, a la que se unen otros cinco jueces, manifiesta las dudas del Tribunal sobre la verdadera necesidad de la aplicación de las garantías procedimentales al contencioso tributario.

en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás.

La vulneración del derecho al respeto de la vida privada por la Administración tributaria goza de una amplia presunción de legitimidad, en la medida en que la injerencia en la misma tiene como fin prevenir el fraude fiscal, por lo está justificada por la protección del bienestar económico del país. Esta legitimación de medidas restrictivas de los derechos garantizados por el artículo 8 supone la aceptación de un amplio abanico de medidas excepcionales. Dicho de otro modo, el control de la necesidad de injerencia en la vida privada es relativamente formal y simbólico: una medida que venga justificada por la lucha contra la evasión tributaria responderá a las exigencias de proporcionalidad.

El Tribunal se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la noción de "domicilio", concepto vinculado directamente con la "vida privada" que ha ido evolucionando progresivamente en la jurisprudencia. El mismo ha dado a este término, de forma progresiva en el tiempo, una interpretación amplia y autónoma, incluyendo a los locales mixtos que pueden constituir a la vez domicilio personal y domicilio social de una empresa³⁵. Asimismo estima que un local exclusivamente profesional, como puede ser un despacho de un abogado, se beneficia igualmente de la protección ofrecida al domicilio, puesto que la inviolabilidad del mismo protege al individuo contra las injerencias arbitrarias de los poderes públicos³⁶. Con posterioridad ha incluido entre los beneficiarios de este derecho a las personas jurídicas equiparando el domicilio con sus establecimientos, oficinas y locales profesionales³⁷.

El respeto de la correspondencia está igualmente protegido por el artículo 8 del Convenio y su definición es, como en el caso del domicilio, muy amplia, abarcando todo intercambio de mensajes u opiniones llevado a cabo entre particulares independientemente del soporte elegido para dicho intercambio. El contenido de este derecho impide, entre otros, la apertura de correo entre un detenido y su abogado³⁸.

En el ámbito tributario, la denuncia de la violación del derecho al respeto del domicilio va a enmarcarse en el

desarrollo de visitas o inspecciones en los domicilios de los contribuyentes, cuya ejecución podría conllevar una requisición masiva e indiferenciada de documentos o una inspección desproporcionada en relación con el objetivo o finalidad de la misma. Al igual que en el precepto previamente analizado, el párrafo segundo del artículo salvaguarda determinadas prerrogativas de los Estados para aquellos casos en los que prevalezca el interés general, el bienestar económico del país o la prevención de infracciones. Por tanto, permitirá actuaciones contrarias a este derecho cuando sean legales, legítimas, proporcionadas de acuerdo con su finalidad. No obstante, en cualquier causa llevada ante el Tribunal en la que se alegue la vulneración de este derecho, se deberá determinar si la injerencia ha sido necesaria y proporcionada. Sobre la legalidad y legitimidad de la entradas en domicilio, las sentencias André y Maschino definen cuál debe ser el contenido de las autorizaciones que dan lugar a dichas visitas. La doctrina plasmada en dicha resolución hace referencia a autorizaciones que estén fundamentadas y que utilicen términos precisos sobre los lugares objeto de inspección, así como los documentos investigados, para evitar términos imprecisos y generales que doten de poder excesivo a los funcionarios; igualmente deberá de precisarse el nombre de cada uno de los agentes autorizados a realizar la visita y las instrucciones particulares a cada uno de ellos⁴⁰.

En cuanto a la noción de "necesidad" a la que hace referencia el artículo 8, ésta implica una injerencia fundada sobre un interés social imperioso y claramente proporcionado en relación al objetivo legítimo buscado. Cuando el Tribunal se pronuncia sobre la "necesidad" de una injerencia en "una sociedad democrática", tiene en cuenta el margen de apreciación que se deja a los Estados contratantes y no debe limitarse a preguntar al Estado parte del litigio si ha actuado de buena fe; es su deber analizar el conjunto de las circunstancias con una visión crítica que le permita determinar si los motivos invocados a favor de la injerencia son "pertinentes y suficientes. Por otro lado, para el desarrollo de estas visitas que son consideradas por los Estados como necesarias para poder establecer la prueba material de delitos (fraudes) e identificar y perseguir a los autores, hace falta que la legislación propia de la materia ofrezca garantías suficientes contra los abusos que puedan producirse.

Gracias a esta restricción del derecho del contribuyente se ha podido luchar contra el secreto bancario; la propia Comisión del Convenio ha estimado que el

30 Resulta contradictoria la posición tan rígida del Tribunal cuando, por otro lado, el mismo confirma una evolución de la jurisprudencia tendente a ampliar de forma considerable la noción de bienes al incluir recientemente en el ámbito de aplicación del derecho al respeto del patrimonio las prestaciones sociales no contributivas, en la sentencia "Stec y otros c. Reino Unido" de 12 de abril de 2006. Por ello, al realizar una interpretación propia del Convenio, se convierte en un legislador secundario y redefine el art. 1 del Protocolo n. 1, haciendo referencia a los trabajos preparatorios. Para FLAUSS, esta ampliación de la noción de "bien" no hace sino poner de manifiesto la falta de coherencia del Tribunal sobre la delimitación del campo de aplicación de dicho art. 1. Cfr. FLAUSS, J.F., "Actualité de la Convention européenne des Droits de l'Homme (février-juillet 2006)", AJDA, n. 31, 2006, págs. 1716 y 1717.

31 Véase especialmente la opinión disidente común en la sentencia Ravon y otros c. Francia de M. RYSSDAL, Mme BINDSCHEDLER-ROBERT, M. LAGERGREN, M. MATSCHER, SIR VINCENT EVANS, M. BERNHARDT ET M. GERSING (§4).

32 Sentencia Ravon y otros c. Francia.

secreto bancario no puede oponerse a los Estados contratantes durante procedimientos de inspección de naturaleza tributaria, entendiéndose que la violación de dicho secreto prevalece en favor de una sociedad democrática. Por otro lado, la existencia de un registro de deudores fiscales que pueda ser accesible a terceros, constituye para los Estados que los poseen una injerencia necesaria para el bienestar económico del país y la protección de derechos de terceros⁴². La solución adoptada a este respecto por la Comisión parece negar el derecho al secreto fiscal como parte del contenido del derecho al respeto de la vida privada. No obstante, no debemos olvidar el proceder casuístico del Tribunal por lo que estas resoluciones deben entenderse como casos particulares.

A pesar de ésto, debemos reconocer que la Comisión ha preferido optar por una interpretación restrictiva para los derechos de los contribuyentes. Por el contrario, ya sí a favor del contribuyente, si en una investigación se vulnera el secreto profesional del abogado, sí se considera una violación del artículo 8, pues no cabe interés legítimo ni puede considerarse necesario en el seno de una sociedad democrática.

Queremos destacar además cómo en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo la aplicación del artículo 8 del Convenio en materia fiscal se ha producido en determinadas ocasiones en relación con otros artículos del mismo. En cuanto a la jurisprudencia más reciente, constatamos que la aplicación del mismo se realiza con la finalidad de garantizar al contribuyente un proceso justo y un recurso efectivo, derechos ambos recogidos respectivamente en los artículos 6.1 y 13 del Convenio.

Ya hemos hecho referencia al limitado acceso de los contribuyente al Tribunal para exigir el derecho a un proceso justo, límite que proviene de la materia objeto de litigio. Si durante el desarrollo de un procedimiento tributario se produce un atentado contra el derecho a la inviolabilidad del domicilio, en este caso, el Tribunal admite el recurso en base a la violación de un derecho de naturaleza civil. En materia tributaria, son las visitas al domicilio por los órganos de inspección las que generan un conflicto con el derecho a la inviolabilidad del domicilio, concretamente el derecho al respecto de la vida privada y familiar, cuya naturaleza de derecho civil es manifiesta.

De acuerdo con el Tribunal, esto implica que en materia de visitas domiciliarias, las personas implicadas deben tener la garantía de que exista un control judicial efectivo, tanto de hecho como de derecho, desde el momento en que se autoriza la visita, así como

a lo largo del desarrollo de la misma. Así, deberá proporcionar al interesado las medidas necesarias para rectificar cualquier irregularidad sobrevenida durante la operación, solicitando, por ejemplo, la suspensión o incluso la terminación de la visita, así como un adecuado resarcimiento por cualquier irregularidad ya cometida, como vamos a ver en el asunto que se expone a continuación.

En el caso *Ravon c. Francia*, se pone en cuestión el procedimiento tributario previsto en el artículo L.16.B del Código de procedimientos tributarios. En este caso, dos empresas que dirige el recurrente, son objeto de investigación en su domicilio y los establecimientos de la empresa en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Sociedades conforme al art. L. 16B del Livre de Procédures Fiscales para casos particulares de especial gravedad de evasión fiscal. Las autoridades fiscales obtienen órdenes de los presidentes de los Tribunales en Marsella y Paris para llevar a cabo las mismas pero el resultado no revela ningún comportamiento ilícito.

Disconformes con el procedimiento llevado a cabo, el Sr. Ravon y las compañías impugnaron el mismo ante los mismos tribunales que concedieron la autorización, pero el recurso no fue admitido al haber finalizado las actuaciones de inspección. El Sr. Ravon y las empresas afectadas acuden al TEDH el cual examina si en el caso concreto, el control efectuado por la Corte de Casación, supone una garantía suficiente en relación con el derecho a un proceso justo reconocido en el artículo 6 de la Convención. Tras el análisis, les reconoce no haber tenido un acceso efectivo a un tribunal para hacer vales sus derechos, ya que las únicas vías de impugnación que el procedimiento les ofrecía no les fueron notificadas y resultaron más bien teóricas que prácticas pues el recurso de la Corte de casación impide el examen de los hechos⁴⁵.

En definitiva, el TEDH constata que la imposibilidad de los contribuyentes de acceder a un tribunal durante el desarrollo de las operaciones de investigación supone en sí misma una vulneración del artículo 8 del Convenio y que, únicamente en el caso de que el contribuyente sea objeto de regularización de su situación tributaria, tendrá la posibilidad de recurrir en vía judicial, tras agotar la administrativa, donde ya sí podrá analizarse la ejecución de la visita. De este modo, apoyándose en el artículo 8, es decir, en el derecho al respeto del domicilio, y en las irregularidades producidas en el domicilio, el Tribunal reconoce que el contribuyente no ha tenido un proceso justo conforme a las exigencias del artículo 6.1 del convenio⁴⁶.

33 Cfr. GERARD, L., « Sur l'applicabilité de l'article 6, volet civil, de la Convention Européenne des Droits de l'Homme aux contentieux fiscaux. À propos de l'arrêt CEDH, 12 juillet, 2001, Ferrazzini c/ Italie », Revue de Droit Fiscal, núm. 10, 2002, págs. 444 y ss.

34 Precisamente, este es el argumento utilizado por un sector doctrinal que no ve la necesidad de exigir una ampliación del alcance del Art. 6. 1 pues en la mayor parte de países europeos goza, incluso a nivel constitucional como ocurre en España en el art. 24 de la Constitución o en Italia en el art. 111 de la Constitución Italiana, de unas garantías jurisdiccionales equivalentes a las consagradas por la CEDH.

Desde nuestro punto de vista, este hecho no puede utilizarse como excusa, ya que la ampliación del alcance del campo de aplicación del art. es consustancial a la evolución razonable de la jurisprudencia europea y debe considerarse inadmisibles que los contribuyentes sufran el desconocimiento de los derechos garantizados en el mismo.

4. El Derecho de no Discriminación.

Artículo 14. Prohibición de Discriminación

El goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación.

El artículo 14 prohíbe toda discriminación injustificada relativa los derechos protegidos por el Convenio. En el propio texto se enumeran de forma no exhaustiva diferentes supuestos de discriminaciones injustificadas, tales como el sexo, la raza, el color, la lengua, la religión, las opiniones políticas, los orígenes sociales, la fortuna o en el nacimiento. Aplicado a la materia tributaria, este principio ha conducido a determinados sujetos a invocar la existencia de un principio de igualdad ante el tributo. Conforme a la interpretación del Tribunal, el artículo 14 posee un estatus particular. Ya en la sentencia de 23 de julio de 1968 afirmó que este precepto formaba parte integrante de cada uno de los artículos del Convenio que consagran derechos y libertades. La propia redacción confirma esta posición al prohibir toda discriminación que atente contra los derechos protegidos por el Convenio.

Parece inferirse que cada vez que se invoque tal precepto deberá hacerse conjuntamente con la denuncia de la violación de otro artículo del Convenio. En relación con la aplicación combinada del artículo 14 en materia tributaria, parece que el único recurso de dicha materia debe fundamentarse en el artículo 1 del Protocolo núm. 1, puesto que es el único que hace referencia directa a la materia tributaria. Hay que destacar, por tanto, que una aplicación combinada de los artículos 1 y 14 a la materia tributaria confirma la idea según la cual el impuesto conlleva, por su propia naturaleza, una atentado al derecho de la propiedad. En el momento en el que se alegue una violación de estos preceptos, le corresponde al Tribunal determinar si en efecto existe o no una discriminación injustificada al gravar de forma diferente a dos sujetos, sin que quiera ello decir que dicho tributo sea ilegal⁴⁷.

No obstante, aunque este principio de no discriminación pueda invocarse, a priori, siempre que los bienes del contribuyente se encuentren amenazados por una medida fiscal, parece haber diferentes restricciones a esta hipotética aplicación automática. La primera tiene un carácter estrictamente formal, se refiere a la obligación que corresponde al contribuyente de no invocar este artículo 14 independientemente de otro

artículo del Convenio. La segunda, cuya aplicación práctica resulta más relativa, se refiere al carácter horizontal de la aplicabilidad de este principio de no discriminación. Por último, una tercera, cuyo alcance es más difícil de delimitar, exige para la aplicación del artículo 14 un previo examen que determine la analogía de las dos situaciones comparadas.

Un tratamiento fiscal diferenciado vendría justificado por la diferente categoría de sujeto, por ejemplo en la imposición del patrimonio en Suecia, la distinción entre sociedades anónimas o sociedades cooperativas vendría justificada, teniendo en cuenta que las medidas fiscales contienen con carácter general situaciones marginales, la igualdad de categoría debe entenderse de forma amplia, es decir, en un sentido favorable a no considerar como discriminatorio los tratamientos diferenciados. Igualmente han sido aceptadas medidas de discriminación positiva favorables a la mujer para fomentar la incorporación al trabajo de mujeres casadas y por tanto para la igualdad de sexos. La Comisión se pronunció el 11 de noviembre de 1986 en el asunto Lindsay c. Reino Unido estimando que las medidas fiscales que suponen un beneficio fiscal a las mujeres casadas entrañan un objetivo de política social y la diferencia de trato frente a las no casadas esta suficientemente justificado⁴⁹.

En cuanto a medidas fiscales discriminatorias prohibidas. A pesar de que el concepto "justificación objetiva y razonable" para el tratamiento diferenciado ha sido generosamente interpretado, existen algunos ejemplos en la jurisprudencia de Estrasburgo que ponen de relieve que la prohibición de discriminación fiscal no es una hipótesis.

La primera resolución y, a su vez, la más significativa, es la relativa al asunto Darby en el que se denuncia el trato discriminatorio a un no residente finlandés que trabaja en Suecia. Conforme al tratado bilateral entre ambos países, este sujeto era considerado como no residente por lo que tenía derecho a una serie de deducciones sobre tributos locales suecos fundamentados en los gastos de desplazamiento entre Suecia y Finlandia y por el mantenimiento de dos viviendas.

Debido a una modificación legislativa, perdió su posición de no residente lo que le llevó a perder igualmente el derecho a las mencionadas deducciones y verse obligado a pagar la totalidad de los impuestos locales, entre ellos el Impuesto Especial destinado a la Iglesia Luterana de Suecia. Conforme a la posibilidad prevista de exoneración para los no miembros de esta Iglesia, el sr. Darby solicita la misma, la cual le es denegada por no estar registrado oficialmente

35 Sentencia del TEDH de marzo 1989, asunto Chappell c. Reino Unido.

36 Sentencia del TEDH de 16 de diciembre de 1992, asunto Niemetz c. Alemania.

37 Sentencia del TEDH de 16 de abril de 2002, asunto Sociedad Colas France y otros c. Francia.

38 Sentencia del TEDH de 25 de marzo de 1992, asunto Campbel c. Reino Unido. LOUIT, C., « La CEDH au secours de l'avocat : l'article 8 de la Convention et le droit de visite de l'article L. 16 B du LPF », Droit fiscal n° 43, 23 Octobre 2008, comentario 552. La CEDH au secours de l'avocat : l'article 8 de la Convention et le droit de visite de l'article L. 16 B du LPF.

39 LOUIT, C. "Art. L. 16 B du LPF et Conv. EDH : recevabilité du moyen au regard de l'article 6, § 2 (non) - violation de l'article 8 (non)", Droit fiscal n° 49, 4 Diciembre 2008, comentario 611

40 Sentencia André de 28 de julio de 2008 y Maschino de 16 de octubre de 2008.

como residente en Suecia. Ante tal tratamiento discriminatorio, el recurrente entiende que e ha vulnerado el Convenio, concretamente a partir de la combinación de los artículos 1 del Protocolo núm. 1 y el artículo 14. La negativa de ser exonerado del Impuesto eclesiástico bajo el argumento de que no era oficialmente residente constituye una discriminación injustificada en relación con los no miembros de la Iglesia que sí estaban registrados.

La argumentación dada por el Tribunal comienza con un enunciado general según el cual, el artículo 14 del Convenio protege a las personas que ante situaciones análogas son discriminadas en el ejercicio de sus derechos garantizados por el propio Convenio y sus Protocolos. Además precisa que un tratamiento diferenciado no será en todo caso discriminatorio siempre que exista una justificación objetiva y razonable, es decir, un fin legítimo y una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el objetivo perseguido. Aplicado al caso concreto, el Tribunal considera que los no miembros de la Iglesia de Suecia se encuentran en una situación análoga a la del recurrente y que dicho tratamiento diferenciado no está justificado suficientemente por el gobierno. Consecuentemente, el Tribunal condena al Estado de Suecia por violación del Convenio, y se reconoce por primera vez la existencia de una discriminación fiscal. En definitiva, la diferencia de tratamiento en detrimento de los contribuyentes no residentes en Suecia y además no pertenecientes a la Iglesia Luterana se había basado en simples consideraciones de comodidad administrativa no puede considerarse como una medida legítima conforme al Convenio 51.

Frente al Tribunal que admitió dichas discriminación mediante la aplicación combinada de los artículo 1 del protocolo adicional y 14, la Comisión llegó a ese mismo resultado pero considerando el trato discriminatorio como un atentado a la libertad religiosa, es decir combinándolo con el artículo 9 del Convenio. Una imposición a favor de la Iglesia luterana sueca, en la medida en que contempla una régimen de exención por motivos religiosos únicamente para los residentes en Suecia es claramente discriminatoria. En el informe realizado por la misma considera que el Estado tiene un poder absolutamente discrecional para atribuir libremente la recaudación obtenida de las contribuciones públicas; sin embargo, en nombre del derecho de libertad religiosa, no puede exigir el pago de impuestos afectados a la financiación de los servicios religiosos de una Iglesia. Dicha obligación sería como imponer la participación a actividades religiosas contra su voluntad. Por el contrario, la sujeción de los miembros de un grupo religioso a una imposición específica establecida en favor de este

último, no sería un atentado a la libertad de religión, en la medida en que la legislación establece la posibilidad de salir de este grupo y así evitar la imposición.

Otro asunto significativo en la aplicación del artículo 14 es National and Provincial Building Society, en el que se aplica además de los dos preceptos anteriores, el artículo 6 del Convenio relativo a un proceso justo. En este caso, los interesados, tras la anulación de un reglamento, adquieren un derecho de restitución de las cantidades ingresadas en concepto de impuesto. No obstante, poco después se ven impedidos para reclamar dicha cantidad ingresada indebidamente ante el juez nacional, tras la validación del reglamento anulado mediante una disposición con efectos retroactivos. Tanto la Comisión como el Tribunal estimaron que la acción civil de repetición de lo indebido ejercida frente al Estado, sobre la base de un pago injustificado, se consideraba un derecho privado del individuo objeto de tutela, independientemente de que la acción tuviera su origen en la legislación fiscal y de que la parte recurrente estuviese sometida al impuesto, lo cual no alteró la conclusión del Tribunal 54.

El Tribunal admite pronunciarse sobre la causa porque considera que los derechos adquiridos para presentar una acción de repetición son bienes y por tanto están protegidos por el artículo 1 del Protocolo núm. 1. Al igual que con los restantes artículos del Convenio, la aplicabilidad del artículo 1 del Protocolo núm. 1 implica la aplicación del artículo 14. Para el Tribunal de Estrasburgo, si la obligación de pagar el impuesto entra en el campo de aplicación del artículo 1 del primer Protocolo, el artículo 14 del Convenio se aplica igualmente. A continuación, examina si la injerencia que constituye la norma es adecuada y proporcional en relación con el "justo equilibrio" que debe existir en las intervenciones del Estado (§80). Nos interesa destacar del supuesto es la posibilidad de acceder al TEDH invocando de forma combinada los artículos 14, 1 del Protocolo núm. 1 y el 6.1, en cuanto que las obligaciones tributarias y las medidas fiscales impuestas por la Administración pueden contemplar, en determinadas ocasiones, un atentado contra el patrimonio y los bienes de los contribuyentes. Aunque finalmente no se condeno al Reino Unido, no opinó lo mismo la Comisión que sí veía una clara violación del artículo 6.1 del Convenio. En su opinión, la medida legislativa dirigida por la Administración resultó discriminatoria, a la vez que decisiva para beneficiar a la Administración tributaria, impidiendo a los recurrentes el ejercicio de su derecho a obtener una decisión sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil, como resultado de un proceso justo ante un tribunal.

41 Comisión Europea de Derechos Humanos de 1 de diciembre de 1986, asunto G.A. c. Suisse.

42 Decisión de 11 de noviembre de 1985, Lundvall c. Suecia.

43 Caso Ravon c. Francia, STEDH de 21 de febrero de 2008; Maschino c. Francia, STEDH de 16 de octubre de 2008.

44 Sentencia de 21 de febrero de 2008

45 Vid. BAKER, P., "Some recent decisions of the european Court of Human Rights", European Taxation, junio 2008, pág. 315.

46 Vid. RAVON, D. y LOUIT, C., "Le dispositif de visites domiciliaires remis en cause par la Cour européenne des droits de l'Homme", Droit fiscal n° 12, 20 Mars 2008, comm. 227.

5. Otros Intentos de Aplicación de Derechos Sustanciales

5.1. La libertad de Expresión

Artículo 10 . Libertad de Expresión

1 Toda persona tiene derecho a la libertad de expresión. Este derecho comprende la libertad de opinión y la libertad de recibir o de comunicar informaciones o ideas sin que pueda haber injerencia de autoridades públicas y sin consideración de fronteras. El presente artículo no impide que los Estados sometan las empresas de radiodifusión, de cinematografía o de televisión a un régimen de autorización previa.

2 El ejercicio de estas libertades, que entrañan deberes y responsabilidades, podrá ser sometido a ciertas formalidades, condiciones, restricciones o sanciones, previstas por la ley, que constituyan medidas necesarias, en una sociedad democrática, para la seguridad nacional, la integridad territorial o la seguridad pública, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, la protección de la reputación o de los derechos ajenos, para impedir la divulgación de informaciones confidenciales o para garantizar la autoridad y la imparcialidad del poder judicial.

El artículo 10 del Convenio europeo garantiza la libertad de expresión. Conforme a la interpretación del Tribunal, este derecho se compone de dos elementos, a saber la libertad de opinión y la libertad de información.

El contenido de este precepto ya adelanta la poca utilidad para el contribuyente. Si bien parecieron abrirse determinadas expectativas cuando el Tribunal comenzó a aplicarlo a la materia mercantil. A pesar de este paso dado por los Magistrados de Estrasburgo, hasta el momento actual no se ha producido ningún litigio relativo a la materia fiscal en el que el artículo 10 constituyera el fundamento principal. La postura de los órganos del CEDH relativa al derecho de los individuos a tener acceso a la información y datos sobre ellos mismos que la Administración tributaria tiene en su poder, no supone la obligación de los Estados a comunicar, en todo caso y en cualquier circunstancia, las informaciones que tenga⁵⁴.

Por otro lado, no deja de ser significativo el antagonismo existente entre el artículo 10 y el artículo 8, es decir, entre el derecho a la información y el derecho al respeto de la vida privada. Bajo el principio de libertad de expresión, en determinados Estados

se admite – véase Francia – la publicación de datos fiscales o bien la solicitud de los mismos realizada por terceros, lo cual puede suponer para los sujetos interesados una clara intromisión en la vida privada de los mismos, no obstante, en ambos casos, el interés general prevalece sobre los intereses individuales de los afectados.

Por otro lado, la obligación de comunicar a la Administración tributaria información ha sido alegado como atentado contra el derecho al respeto de la vida privada. No obstante, esta obligación del contribuyente de justificar importes de gastos o la utilización de cantidades provenientes de la venta de bienes, constituye ciertamente una injerencia en el derecho al respeto de la vida privada pero necesaria para la defensa del bienestar económico del país⁵⁷.

5.2.El Derecho a un Recurso Efectivo.

Artículo 13 . Derecho a un Recurso Efectivo

Toda persona cuyos derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio hayan sido violados, tiene derecho a la concesión de un recurso efectivo ante una instancia nacional, incluso cuando la violación haya sido cometida por personas que actúen en el ejercicio de sus funciones oficiales.

El artículo 13, al igual que el 14, cobra pleno sentido que si lo aplicamos en combinación con los restantes preceptos del texto convencional, ya que este precepto garantiza a cada individuo el derecho a un recurso efectivo, en las instancias nacionales y no necesariamente judiciales, contra las violaciones de los derechos y libertades protegidos por el Convenio, incluso cuando la misma se haya cometido por personas que actúen en el ejercicio de sus funciones oficiales. Esta interpretación vendría, por un lado, a confirmar la teoría de que el imperio del Estado escapa al artículo 6 del CEDH, pues como ya hemos visto, sólo el artículo 1 del Protocolo núm. 1 reconoce un derecho a la protección de los bienes del contribuyente, aunque limitado.

Por el otro, a cubrir la laguna o restricción, como quiera considerarse, del artículo 6.1 del Convenio que excluye el ámbito administrativo, y por tanto tributario, en el que el Estado ejerce su poder público y en el que igualmente pueden cometerse vulneraciones de los derechos de los individuos. Por otro lado, encontramos en jurisprudencia resoluciones en las que se pone de manifiesto que las garantías del artículo 13, de carácter general frente al específico del artículo 6, se encuentran absorbidas por este último cuyas exigencias implican todo un abanico de garantías propias de los procedimientos judiciales⁵⁹.

47 Cfr. BARONE, L., l'Apport de la Convention Européenne des Droits de l'Homme au droit fiscal français, Op. Cit., pág. 378 y 379.

48 Sentencia de 14 de diciembre de 1988, asunto Wasa Liv. Omsesidig y otros c. Suecia

49 Debe tenerse en cuenta la fecha de la decisión por lo que se hace necesaria una abstracción del contenido literal de la misma para extraer la posición de la Comisión respecto de la admisibilidad de diferenciación en situaciones no análogas. Hoy día, seguramente no cabría una referencia literal a las mujeres casadas o no casadas, no obstante sí hemos sido testigos de tratos diferenciados más beneficiosos para madres solteras trabajadoras.

50 Sentencia de 23 de octubre de 1990, Darby c. Suecia.

III. CONCLUSIONES

Ante la pregunta de si el CEDH contiene un sistema de protección europeo del contribuyente, la respuesta, tras el análisis de la jurisprudencia del tribunal de Estrasburgo, es bastante decepcionante. El ámbito de protección ofrecido al contribuyente por el mismo es débil. Esa debilidad no se explica sólo por la política jurisprudencial de autolimitación practicada por el Tribunal y la Comisión, sino también por las numerosas lagunas del Convenio en materia tributaria, cuyo único precepto que se refiere a ella expresamente es el artículo 1 del Protocolo adicional. La aplicación del CEDH a la materia tributaria se caracteriza, en general, por su debilidad frente a otras ramas del derecho, siendo conscientes de que los ordenamientos nacionales son más protectores con los derechos de los contribuyentes.

Por otro lado, no podemos sino constatar que si el CEDH otorga y reconoce, no obstante, algunas garantías a los contribuyentes, éstas no son siempre respetadas por los Estados contratantes. Por un lado, los jueces internos van a examinar sistemáticamente por su cuenta, a partir de los hechos, si la medida adoptada por la Administración supone un atentado desproporcionado a los derechos garantizados conforme a la normativa interna. Por otro, el Tribunal se adapta fácilmente a la evolución de diferentes prácticas nacionales, lo cual conlleva a modificar su jurisprudencia de manera progresiva.

En más de una ocasión ha surgido el debate entre los miembros del Tribunal sobre la verdadera voluntad de los redactores del Tratado, por ejemplo, durante la elaboración de la sentencia Ferrazzini. Como pone de manifiesto la opinión disidente de este asunto del Juez Lorenzen, nunca existió la intención de excluir del campo de aplicación del Convenio los contenciosos administrativos, particularmente sobre determinadas materias en las que la necesidad de extender las garantías de este Convenio sería bienvenidas. Por ejemplo, resulta difícil sostener que un contencioso, por el simple hecho de ser tributario, no puede disfrutar de las garantías de un proceso justo, cuando

el propio derecho interno le proporciona una estructura jurisdiccional provista de las suficientes garantías jurisdiccionales.

Precisamente, este es el argumento utilizado por un sector doctrinal que no ve la necesidad de exigir una ampliación del alcance del CEDH, ya que en la mayor parte de países europeos goza, incluso a nivel constitucional como ocurre en España de unas garantías jurisdiccionales equivalentes o incluso superiores a las consagradas por la CEDH. Desde nuestro punto de vista, este hecho no puede utilizarse como excusa, ya que la ampliación del alcance del campo de aplicación de los preceptos analizados es consustancial a la evolución razonable de la jurisprudencia europea y debe considerarse inadmisibles que los contribuyentes sufran el desconocimiento de los derechos garantizados en el mismo.

Efectivamente, un cambio deseable de la posición del Tribunal tendría perfectamente cabida en el texto del Convenio por varias razones. En primer lugar, porque los redactores no se oponían a la materia tributaria, pero también porque la realidad de los cambios sobrevenidos en el tratamiento jurisdiccional de los contenciosos tributarios justifican igualmente un cambio en la jurisprudencia. Y por último, porque el derecho del Convenio no es estático, porque es incompatible con su objeto y con su papel de modelo de justicia en Europa. A modo de reflexión, hay que decir que la actual jurisprudencia relativa a la CEDH disipa las esperanzas sobre la aplicación a la materia tributaria, a pesar de no haber anulado todas sus promesas. Sin embargo, desde un punto de vista pragmático, hay que aceptar que el Convenio no se ha concebido como un instrumento para defender la libertad individual frente a las obligaciones tributarias. Parece más productivo dirigirse al derecho nacional para garantizar una conciliación entre las singularidades de la materia tributaria y los derechos fundamentales esenciales en una sociedad democrática. 

51 Cuando el Tribunal hace referencia a "comodidad administrativa" quiere decir que el Gobierno para justificar la distinción consideraba más fácil vincular el derecho a la exención a un registro de residencia en Suecia; a su vez, solicitaba a las parroquias suecas que informaran a la Administración tributaria de los miembros pertenecientes a la Iglesia, de ese modo los residentes inscritos en Suecia pero incluidos en el listado de las parroquias quedaban exentos de este tributo.

52 Informe de la comisión de 9 de mayo de 1989, párrafo 51.

53 Sentencia de 23 de octubre de 1997, asunto Nacional & Provincial Building Society c. Reino Unido.

54 Cfr. BARONE, L., *L'Apport de la Conventio Européenne des Droits de l'Homme au droit fiscal français*, Op. Cit., pág. 56.

55 No obstante, en este caso el Tribunal no aprecia la vulneración del Convenio, ya que la Administración ha actuado de forma razonable y conforme a un interés razonable suficiente, ya que de lo contrario hubiera supuesto una avalancha de reclamaciones para solicitar el reembolso o la devolución de las cantidades ingresadas.

56 Sentencia de 26 de marzo de 1987, asunto Leander Serie A. y de 7 de julio de 1989, asunto Gaskin Serie A.

57 Decisión de 7 de diciembre de 1982, asunto X c. Bélgica.

58 Sentencia de 10 de octubre de 2002, asunto D.P.Y J. C. c. Reino Unido.

59 Ver como ejemplos, las sentencias Brualla Gómez de la Torre c. España de 19 de diciembre de 1997 y Kuda c. Polonia de 26 octubre 2000.