

EL TDHE ESTIMA QUE UNA DETERMINADA CARGA TRIBUTARIA SOBRE CIERTAS RENTAS DE UN CONTRIBUYENTE CONSTITUYE UNA VULNERACIÓN DEL DERECHO FUNDAMENTAL DE PROPIEDAD

Análisis de la STDHE de 4 de noviembre de 2013, Sentencia N.K.M. v. Hungría, n.º 66529/11

José A. Rozas Valdés

*Catedrático acreditado de Universidad.
Departamento de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Barcelona*

1. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia resuelve un recurso interpuesto por la señora N.K.M. contra la disposición tributaria húngara que establecía un tipo impositivo del 98 % sobre las indemnizaciones por despido de ciertos empleados públicos que superasen una determinada cantidad. A juicio de la ciudadana que interpuso el recurso tal carga tributaria contraviene lo dispuesto en el artículo 1 del Protocolo número 1, que reza como sigue:

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

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.»

A efectos argumentativos también se hace referencia a los artículos 8, 13 y 14 de la Convención referidos, respectivamente, al derecho a la vida privada familiar, al acceso a un recurso efectivo, y a la no discriminación. Todos ellos, en conexión con el artículo del Protocolo aquí reproducido. Sin que el Tribunal, con todo, los considere relevantes para el fallo.

Los hechos se remontan a mayo de 2011, cuando la demandante fue despedida como empleada pública, con derecho a una indemnización. Conforme a las disposiciones vigentes, una parte de dicha indemnización, equivalente a unos 8.300 euros, resultó sujeta a un tipo de gravamen del 98 % en el impuesto sobre la renta –satisfecho por su empleador mediante retención directa en la fuente– lo que elevó su tipo medio de gravamen para dicha indemnización al 52 %. El gravamen

extraordinario –restringido a ciertos empleados públicos– se había creado por la Ley XC, de 13 de agosto de 2010, arguyendo razones de moral pública y de crisis de las finanzas públicas. Aunque la ley había entrado en vigor en octubre de 2010, se terminó aplicando –tras un agitado enfrentamiento institucional entre el Parlamento y la Corte Constitucional– a todas las remuneraciones del sector público «contrarias a las buenas costumbres» satisfechas desde 1 de enero de dicho año.

Lo cierto es que el impuesto ya había sido declarado inconstitucional, en un primer pronunciamiento, por el Tribunal Constitucional de Hungría en su Sentencia 184/2010, de 26 de octubre –sorprendentemente, para los estándares españoles, prácticamente inmediata a la publicación de la ley– con argumentos consistentes, sobre los que se habrá de volver al comentar la presente resolución y que, en esencia, giran en torno a tres ideas: el impuesto es desproporcionado, injustificado y claramente exagerado; aun cuando recaiga sobre fondos públicos no se trata de una disposición de Derecho presupuestario reguladora del gasto público –que como tal habría sido una política legislativa legítima– sino de un tributo sobre remuneraciones reconocidas a los empleados públicos; no cabe calificar de contrarias a las buenas costumbres remuneraciones satisfechas con arreglo a la ley.

La reacción del Parlamento fue, verdaderamente, fulminante. En el plazo escaso de un mes, el 16 de noviembre, con entrada en vigor el 30 de diciembre, nada menos que modificó la Constitución, contemplando la aplicación retroactiva de la legislación tributaria hasta los cinco ejercicios precedentes a su aprobación, y la imposibilidad de que la Corte constitucional revisara cuestiones tributarias o presupuestarias, quedando limitada su competencia a una serie de cuestiones concretas entre las que no estaban las financieras. Todo lo cual se mantiene en la vigente Constitución de 2012. A tenor de las referidas modificaciones constitucionales, se reintrodujo el referido gravamen extraordinario sobre determinadas indemnizaciones públicas, al tipo impositivo del 98%, con ciertas modificaciones y con efectos desde, nada menos, el 1 de enero de 2005.

De nuevo, la Corte constitucional, mediante su Sentencia de 6 de mayo de 2011, declaró inconstitucional la retroactividad del gravamen al ejercicio de 2005 y siguientes, por considerarla contraria a la dignidad humana. En este caso, atendidas las limitaciones constitucionales previstas sobre su capacidad revisora, no se pudo pronunciar sobre los aspectos sustantivos del impuesto, aun cuando sí deslizó, *obiter dicta*, algunas consideraciones interesantes –sobre las que se volverá en el comentario de la presente decisión del TEDH– relativas a la eventualidad de una posible infracción de ley por los efectos discriminatorios del gravamen extraordinario.

Finalmente el Parlamento –como colofón de este singular, y velocísimo, «ping-pong» institucional– modificó el susodicho gravamen, mediante la Ley XC/2010, de 13 de mayo, limitando la retroactividad de su alcance a las remuneraciones satisfechas a partir del 1 de enero de 2010.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La doctrina que el Tribunal desarrolla en esta sentencia gira en torno a los siguientes argumentos:

1. Atendidas las circunstancias concretas –pasar de un tipo medio del 16% a otro del 52%–, la carga tributaria se considera desproporcionada y confiscatoria, lo que supone una vulneración del derecho fundamental de propiedad.
2. El derecho de propiedad protegido por la Convención va más allá de lo que efectivamente se «posee»; alcanzando, también, las expectativas de derecho. El impuesto supone, en tal sentido, una interferencia desproporcionada en las legítimas expectativas de uso y disfrute de derechos patrimoniales.
3. En todo caso, el impuesto en discusión –prescindiendo de si se ha retenido en la fuente o no– recae sobre rentas «adquiridas» por el contribuyente, por cuanto no tiene sentido establecer un impuesto sobre propiedades o rendimientos no adquiridos.
4. El principio de confianza legítima en el Estado como base fundamental de las relaciones sociales: *Good government depends upon trust between the governed and the governor* (§ 37). El empleado público tenía una confianza legítima, una expectativa de derechos, que la imposición de un gravamen extraordinario ha destruido: el Estado le ha defraudado.
5. La función social de la indemnización derivada de un finiquito excede lo relativo a su mero contenido patrimonial. Además, no se trata de una mera expectativa graciable, sino de un derecho adquirido que se ha devengado a lo largo de la vida laboral del empleado. A estos efectos, se remite, por analogía, a lo que ocurre con una pensión que, cumplidos los requisitos para su cobro, no es disponible por su pagador.
6. Se recibe la argumentación del Tribunal Constitucional húngaro, según la cual, un impuesto tan colosal sobre rendimientos pretéritos afecta a la dignidad de las personas. Lo que no supone la irretroactividad, per se, de las medidas tributarias. Aspecto este, por cierto, en el que se insiste en el voto particular que lo acompaña.
7. La legalidad de una interferencia del Estado en los derechos de propiedad del ciudadano, como fundamento del Estado de Derecho, no se limita a lo meramente formal –base legal– sino que exige de las normas que la establezcan que sean «accesibles, precisas y previsibles en su aplicación» (§ 48), es decir, no arbitrarias.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Más allá del sin par enfrentamiento institucional que subyace en los hechos descritos y en el evidente carácter intempestivo y simbólico del gravamen extraordinario –¡del 98%, nada menos!– aquí enjuiciado, lo que verdaderamente resulta más interesante de esta sentencia es la doctrina que emana de la misma sobre el contenido esencial del derecho fundamental de propiedad. Aunque tampoco pasan desapercibidas para la Corte los problemas que planteaba la disposición en términos de igualdad –desde el momento en que era muy evidente que se hacía recaer sobre una franja muy reducida y específica de la población una carga tributaria desproporcionadamente más gravosa que la exigida a otros en situaciones objetivamente similares–, vamos a prescindir de

tal cuestión en este comentario –como de otras cuestiones colaterales– para centrar la atención sobre lo que parece más relevante: ¿qué se puede tener como propio?, ¿en qué medida puede ser detraído por el Estado?, ¿hasta cuándo conserva el poder público tal potestad?

El Gobierno de Hungría recurrió en su defensa, curiosamente, a las recomendaciones de la Comisión europea sobre la eventualidad de declarar contrarias al interés general las remuneraciones extraordinarias de ciertos ejecutivos, en el marco de la reciente crisis financiera. La Corte despacha brevemente tal alegación aludiendo a que nada tiene que ver el estatuto jurídico de un empleado público con el de los ejecutivos de grandes entidades financieras, a quienes se refieren las mencionadas recomendaciones europeas (§ 58). Lo interesante, sin embargo, es que rebatiendo tal aserto el Tribunal apunta que una medida legislativa relativa a la reducción de los salarios –en este caso indemnizaciones por despido– de los empleados públicos por razones de interés público debería superar, en todo caso, un test de proporcionalidad. Pero que, en realidad, no es esto lo que se está enjuiciando en este caso –una medida presupuestaria– sino que se está discutiendo la legalidad de otro tipo de norma, de un tributo (§ 59). Se desmarca así, con total claridad el Tribunal de Estrasburgo de la pretensión del Gobierno húngaro de llevar la cuestión al ámbito de la discrecionalidad gubernamental para fijar –limitar en este caso– las retribuciones públicas.

El Gobierno húngaro trata de argumentar que la reclamante, en realidad, «no ha sido desposeída de una previa propiedad o renta» (§ 29), desde el momento en que la práctica «integridad de la prestación se ha satisfecho por el presupuesto público» (STC 184/2010, p. 5.3), desde el momento en que se ha instrumentado mediante una retención directa en la fuente realizada por la propia entidad pública pagadora de la indemnización. Pues bien, en realidad no estamos ante una disposición de naturaleza presupuestaria relativa a la determinación de los sueldos de los empleados públicos –materia esta propia de la política económica y sobre la que el margen de discrecionalidad es más elevado– sino ante una disposición de naturaleza tributaria, aun cuando el gravamen se aplicase en forma de retención –salvo respecto de aquellas rentas a las que se aplicó con carácter retroactivo– y el dinerario devengado no llegase, pues, en general, a ponerse a disposición del empleado. Para el Tribunal Constitucional húngaro –cuyas consideraciones recoge el de Estrasburgo– en un orden conceptual, el empleado público *adquiere* en un primer momento la integridad de la compensación por despido fijada por la ley –administrativa o laboral– y, simultáneamente, aunque a posteriori en la lógica jurídica, *es llamado a contribuir* por razón de dicha capacidad económica en el porcentaje establecido por la ley tributaria, restrictiva de la propiedad ya adquirida.

No obstante, el Tribunal de Estrasburgo afronta la argumentación relativa a la eventualidad de la naturaleza presupuestaria o tributaria de la disposición de un modo un tanto contradictorio. En un primer momento arguye que con independencia de que el impuesto se haya detraído en la fuente, por el pagador del rendimiento, o se haya satisfecho con posterioridad, el hecho de que el contribuyente haya llegado o no a entrar en la «posesión» de la renta es indiferente, por cuanto la propiedad protegida por el artículo 1 del Protocolo número 1 de la Convención no se restringe a los bienes y derechos efectivamente poseídos, sino que alcanza a las meras «expectativas de derecho». Lo que en Derecho español podría llevar a interesantes elucubraciones sobre, por ejemplo, las expectativas de cobro de primas por parte de los inversores en la producción de energías

renovables en España o, en Derecho italiano, las expectativas de cobro de un vitalicio por quien ha sido llamado a ocupar un cargo público.

A continuación, sin embargo, hace un razonamiento circular y afirma que «es inconcebible establecer impuestos sobre propiedades o rentas no adquiridas» (§ 36). O, lo que es lo mismo, que tiene que ser así, porque no puede ser de otro modo. Pues bien, en realidad, esta concepción patrimonialista del tributo no se comparece bien con la realidad del contenido que se viene dando al principio de capacidad económica por la doctrina y jurisprudencia constitucional más reciente (*vid.*, por todos, GALLO, F. *Las razones del fisco*). Al evaluar la capacidad contributiva del sujeto no basta con ceñirse a lo que «adquiere» de modo efectivo. Hay otras actividades, situaciones o estados de cosas que, más allá de lo meramente patrimonial, justifican el establecimiento de un tributo. De hecho, sin salir del estrecho ámbito de la imposición sobre la renta, en todos los ordenamientos tributarios modernos está prevista la sujeción a gravamen de lo que se suele denominar «rentas imputadas», aquellas que no habiendo sido efectivamente adquiridas por el contribuyente, se le atribuyen por su condición, por ejemplo, de copartícipe de una comunidad de bienes.

Hasta aquí la primera cuestión. ¿Qué se puede tener como contenido del derecho fundamental de propiedad? No solamente aquello en cuya posesión efectiva se haya entrado, sino aquello sobre lo que se tenga una expectativa fundada y legítima de disfrutar.

El centro de la decisión, sin duda, es el principio de proporcionalidad. ¿En qué medida puede un Estado detraer bienes y rentas de sus contribuyentes? La Corte insiste repetidamente en que el margen de maniobra de los Estados al objeto de evaluar la razonabilidad de una medida limitativa de la propiedad es considerable. Dicho esto, cualquier disposición al respecto ha de superar el test de proporcionalidad, en tanto que se ha de tratar de una medida idónea, necesaria y en la que haya un equilibrio entre el derecho dañado y el interés general perseguido. Pues bien, desde este punto de vista, el Tribunal concluye que el impuesto sujeto a su consideración tiene carácter confiscatorio (§ 65).

En la línea con los matices que a su inicial doctrina sobre el carácter confiscatorio de un tipo medio de gravamen superior al 50% ha apuntado el Tribunal Constitucional alemán [BVerfGE 96, 375(397)], la Corte de Estrasburgo trasciende lo relativo al solo porcentaje, sino que va al conjunto de circunstancias que rodean el supuesto. Y, en este caso, se hace especial hincapié en que, en ausencia de la susodicha disposición, el tipo medio de gravamen del contribuyente habría sido del 16%: mediando el tipo impositivo incrementado sobre la franja marginal de la indemnización, el tipo medio se eleva al 52%. Lo que es una diferencia más que considerable, es decir, desproporcionada.

Apuntado qué se puede entender por derecho de propiedad y en qué medida se puede restringir, queda la última pregunta a la que responde el Tribunal ¿Hasta cuándo puede el Estado llamar a contribuir por manifestaciones pretéritas de capacidad económica? En este sentido el Tribunal realiza dos consideraciones relevantes. En un primer sentido apunta que el punto de referencia a la hora de sujetar a gravamen una indemnización por despido no es el momento en el que se cobra, sino los ejercicios precedentes, a lo largo de los cuales se ha ido generando. O, lo que es lo mismo, no se *adquiere* al determinarse y abonarse su importe, sino a lo largo de todos los ejercicios de los que su

configuración esencial trae causa. Y es así como el Tribunal entiende que contraviene el principio de confianza legítima en el Estado el que a lo largo de la vida laboral del empleado –durante la que se ha ido gestando el derecho a la indemnización por despido– el gravamen de la misma fuese del 16% y, llegada la fecha de su cobro, esta se eleve, insospechadamente, al 52%.

Como última cuestión colateral, pero sugerente, en relación con los límites temporales del gravamen, se refrenda por el Tribunal de Derechos Humanos, lo ya declarado por el Constitucional húngaro: el carácter inconstitucional de la aplicación retroactiva del gravamen a los últimos cinco ejercicios precedentes. No por el carácter retroactivo, per se, pues se insiste en que las disposiciones tributarias pueden estar dotadas de tal carácter, sino, nuevamente, por razones de proporcionalidad: es contrario a la dignidad de la persona llamarle a contribuir con un 52% de lo obtenido por aquello que ingresó en periodos pretéritos.

En definitiva –y más allá del anecdótico tipo impositivo del 98% del extravagante gravamen húngaro– una sentencia esta –como las del constitucional húngaro a las que hace referencia– en la que se apuntan interesantes consideraciones sobre los límites de la tributación, y su razón de proporcionalidad en relación con el contenido esencial del derecho de propiedad.

Bibliografía

HERRERA MOLINA, P. M. [1996]: «Una decisión audaz del tribunal constitucional alemán: El conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos (Análisis de la Sentencia del BVerfG de 22 de junio de 1995 y de su relevancia para el ordenamiento español)», en *Impuestos*, n.º 2, págs. 1.033-1.049.

HUELIN, J. [2013]: «El principio de no confiscatoriedad en nuestro actual sistema tributario», en Actas del IX Congreso Tributario de la AEDAF, «La Justicia: ¿un valor en decadencia?», AEDAF.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. [2012]: «La difícil interpretación del derecho de propiedad como límite en materia impositiva», en *Crónica tributaria*, n.º 145, págs. 149-180.

– [2013]: «La no confiscatoriedad en sede de armonización fiscal», en *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, n.º 10, págs. 103-138.

NAVEIRA DE CASANOVA, G. [2012]: *El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria*, ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 598 págs.