

LA DEVOLUCIÓN DEL IVA Y EL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

NICOLÁS DÍAZ RAVN

*Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla
Abogado*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Carlos PALAO TABOADA, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, doña M.^a José LEZA ANGULO, don Alfonso MARTÍNEZ GARCÍA MONCO, don FRANCISCO PALACIO RUIZ DE AZAGRA y don José Ramón RUIZ GARCÍA.

Extracto:

EL derecho a la devolución del IVA, como manifestación del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo, posee en dicho tributo un carácter esencial. Con carácter general, tales devoluciones se practican, por parte de la Administración, dentro de los plazos marcados por la Ley. Pero existen casos en los que, por el contrario, la Administración retiene el saldo a favor del contribuyente, demorándose en su pago más allá del término fijado por la normativa. Hasta la fecha, el principal protector del derecho a la devolución ha sido el TJCE, tomando como principal referencia normativa la Sexta Directiva. No obstante, tal situación puede cambiar en un futuro no muy lejano, a través de la aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos y la interpretación que del mismo efectúa el Tribunal de Estrasburgo, circunstancias estas que adquirirán especial relevancia si, finalmente, entra en vigor el Tratado de Lisboa.

Palabras clave: devolución de IVA, Consejo para la Defensa del Contribuyente, derecho a la protección de la propiedad y Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Sumario

I. Planteamiento del problema.

- a) El derecho a la devolución en el IVA.
- b) El derecho a la devolución en la jurisprudencia del TJCE.
- c) Práctica de la Administración Tributaria.

II. La protección de la propiedad en el Convenio Europeo de Derechos Humanos.

- a) Concepto de bienes.
- b) Contenido del artículo 1 del Protocolo adicional n.º 1.
- c) La protección de la propiedad y la prohibición de discriminación del artículo 14 del Convenio.

III. Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en materia de devolución de impuestos.

- a) Antecedentes.
- b) El caso Intersplav contra Ucrania.
- c) Compensación al contribuyente.

IV. Conclusiones.

Bibliografía.

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

a) El derecho a la devolución en el IVA.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) regula, en el Capítulo II del Título VIII (arts. 115 a 118) el régimen de las devoluciones de dicho tributo. Con carácter general, como es sabido, los contribuyentes que, a final del ejercicio, dispongan de un saldo a su favor en las liquidaciones por dicho impuesto podrán optar entre *arrastrar* el mismo al ejercicio siguiente, a fin de seguir compensándolo con las cuotas que devenguen en el desarrollo de su actividad, o bien solicitar la devolución de dicho importe. En este último supuesto, la Administración Tributaria dispone de un plazo de seis meses para practicar tal devolución o, en su caso, girar una liquidación provisional. El pago realizado con posterioridad al plazo de seis meses por causa imputable a la Administración conlleva el abono automático de intereses de demora ¹.

Para los exportadores en régimen comercial o en régimen de viajeros se prevén disposiciones específicas en los artículos 116 y 117, respectivamente ². A los primeros, se les reconoce el derecho a la devolución del saldo a su favor existente al final de cada período de liquidación ³, siempre que realicen las operaciones que señala el precepto y, respecto de ellas, se supere el límite de 120.202,42 euros. El importe cuya devolución se puede solicitar tiene como límite, asimismo, el resultado de aplicar el tipo de gravamen general al importe de tales operaciones. El artículo 30 del Reglamento del IVA, en su apartado cuarto, extiende este supuesto de devolución a determinadas operaciones en las que, generalmente, el saldo resultante de la liquidación va a ser a favor del contribuyente ⁴. Como requisito adicional, el contribuyente deberá solicitar la inscripción en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos.

¹ El precepto que comentamos ha sido modificado en dos ocasiones. Con ocasión de la Ley 66/1997, la obligación de girar liquidación provisional se convirtió en facultad de la Administración quien, para ello, podía actuar con posterioridad al plazo de seis meses de que disponía para efectuar la devolución. El abono de intereses de demora, además, pasó a ser automático en los casos de retraso por causa imputable a la propia Administración, sin necesidad de solicitud expresa por parte del contribuyente. Posteriormente, la Ley 53/2002 precisó que, en los supuestos de presentación de la autoliquidación fuera de plazo por parte del sujeto pasivo, el plazo de seis meses para practicar liquidación provisional o efectuar la devolución comenzará a contarse desde la fecha de presentación de dicha autoliquidación.

² El artículo 116 va a ser objeto de modificación una vez se apruebe la Ley, actualmente en tramitación parlamentaria, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el IVA y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

³ Período de liquidación que coincidirá con el mes natural, según dispone el artículo 71.3 del Reglamento del impuesto.

⁴ Tales como transportes intracomunitarios de bienes no sujetos, entregas de bienes sujetas a tipos reducidos, entregas de viviendas...

Respecto de las devoluciones en régimen de viajeros, las mismas se efectúan de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9.1.2.B del Reglamento del Impuesto, mediante un procedimiento en el que el viajero, que no ha de residir en la Comunidad, se dirige directamente al proveedor o a la entidad colaboradora autorizada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT), tras diligenciar la factura en la aduana como prueba de la salida de los bienes adquiridos del territorio de la Comunidad.

El Capítulo II del Título VIII finaliza con un artículo, el 118, que faculta a la Administración Tributaria para exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución anteriormente citados.

Finalmente, integrado dentro del Capítulo III del mismo Título VIII, el artículo 119 prevé un procedimiento especial de devolución a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, distinguiéndose a estos efectos entre aquellos que están establecidos en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla, y aquellos otros que se encuentran establecidos en territorio tercero. Cumpliéndose determinados requisitos, los primeros podrán solicitar la devolución de las cuotas soportadas con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que hayan realizado, en la medida en que destinen los indicados bienes o servicios a la realización de operaciones que les originan el derecho a deducir en el IVA tanto en aplicación de lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado en donde estén establecidos como de lo dispuesto en la Ley 37/1992; mientras que los segundos podrán obtener la devolución de las cuotas soportadas a condición de reciprocidad. El artículo 31.2 del Reglamento del impuesto prevé un plazo de seis meses para adoptar y notificar la decisión respecto de la solicitud de devolución, así como para ordenar el pago de la misma. Transcurrido dicho período sin que el pago se haya efectuado, por causa imputable a la Administración, a la cantidad pendiente se le aplicará, de forma automática, el interés de demora.

En los diferentes supuestos de devolución que hemos mencionado, nos encontramos ante lo que la Ley General Tributaria (LGT) califica, en su artículo 31, «devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo» (en contraposición con las devoluciones de ingresos indebidos del art. 32 LGT), y que son cantidades soportadas o ingresadas debidamente, como consecuencia de la aplicación del tributo, que la Administración deberá devolver de conformidad con lo previsto en la normativa de cada impuesto.

b) El derecho a la devolución en la jurisprudencia del TJCE.

El Tribunal de Luxemburgo ha tenido ocasión de pronunciarse en numerosas ocasiones sobre el derecho a la devolución del IVA. No en vano, este constituye un aspecto fundamental de dicho tributo. Examinar ahora toda la jurisprudencia del TJCE sobre este punto excedería y se apartaría del objetivo del presente trabajo. No obstante, sí estimamos oportuno hacer una breve referencia a determinados pronunciamientos que, en mayor o menor medida, inciden en el tema que tratamos.

Así, en los asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96 se planteó como cuestión prejudicial si la normativa belga que preveía la retención cautelar del saldo a devolver al contribuyente cuando hubiera indicios de fraude se oponía a los mandatos de la Sexta Directiva. Si

bien el Tribunal de Justicia estimó que no existía incompatibilidad con el ordenamiento comunitario, sí mantuvo que, en aplicación del principio de proporcionalidad, las medidas que los Estados miembros adoptasen para preservar los derechos de la Hacienda Pública no deben ir más allá de lo necesario para tal fin. En consecuencia, «no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen de manera sistemática el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia».

Por su parte, en el asunto C-78/00 (en el cual se sometía al juicio del Tribunal de Justicia la modalidad de devolución adoptada por Italia consistente en entregar títulos de deuda del Estado), se mantuvo que la devolución se debe efectuar en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente. «En todo caso, el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo».

En el asunto C-16/95, España fue condenada por sus reiterados retrasos en devolver el IVA a los sujetos pasivos no establecidos en nuestro territorio. Idéntico pronunciamiento se obtuvo en los asuntos C-287/91 y C-90/05, en los que los países demandados fueron Italia y Luxemburgo, respectivamente.

En todos los pronunciamientos a los que acabamos de hacer referencia se resuelve la adecuación de la normativa interna al ordenamiento comunitario mediante aplicación exclusiva de las Directivas en materia de IVA (fundamentalmente, la Sexta y la Octava Directivas). No obstante, el propio TJCE ha recordado que «también los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia. A este respecto, el Tribunal de Justicia se inspira en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, así como en las indicaciones proporcionadas por los instrumentos internacionales relativos a la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han cooperado o a los que se han adherido. El CEDH reviste en este contexto un significado particular».

Tales derechos fundamentales, sin embargo, pueden alcanzar un valor mucho más importante en el seno de la Unión Europea si atendemos a los siguientes hechos:

1. Por un lado, en el año 2000 se publicó la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que reconoce un catálogo de derechos similar al establecido en el Convenio de Roma ⁵. Dicha Carta no poseía el carácter de norma jurídica siendo, más bien, un compromiso político por parte de los Estados miembros.
2. Por otro lado, sigue pendiente la posible incorporación de la Unión Europea al Convenio Europeo de Derechos Humanos ⁶ el cual establece, entre otros, la protección de la propiedad

⁵ Por cuanto ahora nos interesa, dejemos señalado que el artículo 17.1 reconoce el derecho a la propiedad en los siguientes términos: «Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de sus bienes adquiridos legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida que resulte necesario para el interés general».

⁶ El Protocolo de enmienda n.º 14 al Convenio Europeo de Derechos Humanos introduce un nuevo párrafo segundo a su artículo 59 según el cual la Unión Europea podrá incorporarse al Convenio. Este Protocolo n.º 14 requiere, para su entrada en vigor, la firma y ratificación de todos los países miembros del Consejo de Europa. A día de hoy, si bien ha sido firmado por todos ellos, no ha sido ratificado por Rusia.

en el primer artículo del Protocolo adicional n.º 1, precepto cuyo alcance, en la materia que nos ocupa, delimitaremos más adelante.

Ambas cuestiones podrían recibir el espaldarazo definitivo si, finalmente, entra en vigor el Tratado de Lisboa, firmado el 13 de diciembre de 2007 (entrada en vigor que depende de la ratificación por cada uno de los Estados miembros de dicho Tratado⁷). Dicho Tratado modifica el artículo 6 del Tratado de la Unión Europea que, en lo sucesivo, quedará redactado de la siguiente manera:

«Artículo 6

1. La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados.

Las disposiciones de la Carta no ampliarán en modo alguno las competencias de la Unión tal como se definen en los Tratados.

Los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta se interpretarán con arreglo a las disposiciones generales del Título VII de la Carta por las que se rige su interpretación y aplicación y teniendo debidamente en cuenta las explicaciones a que se hace referencia en la Carta, que indican las fuentes de dichas disposiciones.

2. La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados.

3. Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales.»

La redacción de este precepto, tal y como queda tras la modificación en él introducida por el Tratado de Lisboa, presenta notables diferencias respecto de su texto anterior⁸. Llamamos la atención sobre los siguientes aspectos:

- La Carta tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados. Deja de ser, pues, una simple declaración de intenciones y podrá (y deberá) ser aplicada por los órganos comunitarios y, señaladamente, por el TJCE.

⁷ Tras el primer fracaso de la Constitución Europea, la situación actual es de incertidumbre por cuanto que, si bien la gran mayoría de Estados miembros han ratificado el Tratado de Lisboa (a través de sus respectivos parlamentos), Irlanda (único país que ha sometido la cuestión a referéndum) ha dicho «no» al mismo.

⁸ La redacción vigente a día de hoy establece que la Unión «se basa en los principios de libertad, democracia, respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales y el Estado de Derecho, principios que son comunes a los Estados miembros», indicando en su párrafo segundo que «la Unión respetará los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros como principios generales del Derecho comunitario.»

- A efectos de interpretación, deberán tenerse en cuenta las explicaciones a la misma ⁹. Como expresamente indican estas, las mismas no tienen valor jurídico pero constituyen un valioso instrumento de interpretación con objeto de aclarar las disposiciones de la Carta.
- Se contiene el mandato de adhesión al Convenio Europeo de Derechos Humanos. Ya anteriormente, el Protocolo de enmienda n.º 14 al Convenio introdujo (aunque aún no ha entrado en vigor) un nuevo párrafo 2 a su artículo 59 que prevé la incorporación al mismo de la Unión Europea ¹⁰.
- Tal y como el TJCE ha mantenido en jurisprudencia constante, se afirma ahora a nivel normativo que los derechos contenidos en el Convenio se integrarán en el ordenamiento comunitario como principios generales del Derecho.

Centrándonos en el objeto de nuestro estudio, las explicaciones al artículo 17 de la Carta, reconocedor del derecho a la propiedad, afirman que el mismo se corresponde con el derecho recogido en el artículo 1 del Protocolo adicional n.º 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos y, si bien la redacción es distinta, el sentido y alcance es el mismo que el de este último, no pudiendo sobrepasarse las limitaciones previstas en el mismo.

c) Práctica de la Administración Tributaria.

Expuesto el marco legal en el que deben desarrollarse las devoluciones correspondientes al IVA y, más concretamente, el plazo en el que las mismas han de practicarse (seis meses), podemos afirmar que, en determinados casos, la realidad dista mucho de ser la impuesta por la normativa vigente. Para realizar tal afirmación, nos apoyamos en los siguientes hechos:

- La Directiva 79/1072/CEE del Consejo (Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios –modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país) impone a los Estados miembros la obligación de devolver, a los sujetos pasivos establecidos en otros Estados miembros distintos, el IVA que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades que cita la norma. A tal fin, se establece un plazo de seis meses para efectuar tal devolución ¹¹. Pues bien, recientemente, la Comisión Europea ha iniciado un procedimiento de infracción contra España ¹² en relación con esta devolución a sujetos pasivos no establecidos. Tal y como se informa en la nota de prensa del sitio web de la Comisión, esta, a raíz de las numerosas reclamaciones recibidas y

⁹ Publicadas en el Diario Oficial de la Unión Europea C 303, de 14 de diciembre de 2007.

¹⁰ V. *supra* nota n.º 5.

¹¹ El día 20 de febrero de 2008 se ha publicado y ha entrado en vigor la Directiva 2008/9/CE del Consejo, que sustituye a la Directiva 79/1072/CEE y que reduce a cuatro meses el plazo para notificar la decisión sobre la aprobación o denegación de la solicitud de devolución, fijando un plazo de diez días para practicar la misma.

¹² Número de referencia de la Comisión 2005/4918.

tras solicitar información a las autoridades españolas, «ha llegado a la conclusión de que, con enorme frecuencia, las devoluciones a los sujetos pasivos no establecidos en España superan con creces el plazo prescrito». Como consecuencia, Bruselas ha solicitado que España modifique sus prácticas administrativas, a fin de cumplir con lo ordenado por las Directivas comunitarias y, más concretamente, con el plazo de seis meses para practicar la devolución del IVA en los casos en que, según la normativa, proceda. En esta materia *llueve sobre mojado*, toda vez que el procedimiento que citamos se produce varios años después de que el TJCE, en el asunto C-16/95, declarara que España había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud, precisamente, de la Octava Directiva, al no respetar el plazo de seis meses para la devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos (en la sentencia se señala que las devoluciones se dilatan incluso hasta los doce meses).

- De las Memorias del Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, CDC) se desprende que el retraso en las devoluciones de impuestos (no solo del IVA) constituye motivo de queja recurrente. Podemos señalar, al respecto, las siguientes propuestas formuladas por dicho órgano, haciéndose eco de la problemática que planteamos:

1. Propuesta 7/97: el CDC planteaba la conveniencia de establecer plazos expresos en la normativa reguladora de los Impuestos Especiales a efectos de practicar la devolución de los mismos en los supuestos que, según dicha normativa, proceda. El Secretario de Estado de Hacienda, en respuesta a la propuesta del Consejo, y tras advertir de las peculiaridades en las devoluciones de los Impuestos Especiales respecto a las correspondientes a otros tributos (IRPF, Impuesto sobre Sociedades, IVA), finalizó recordando que la entonces proyectada reforma del Reglamento de los Impuestos Especiales incluía el señalamiento de los plazos en los cuales los procedimientos relativos a las devoluciones debían finalizar ¹³.
2. Propuesta 16/98: en la Memoria correspondiente al ejercicio 1998, se planteó la cuestión de la exigencia de garantía al contribuyente ante una solicitud de devolución de IVA, exigencia planteada al amparo del ya citado artículo 118 de la LIVA pero efectuada con posterioridad al plazo de seis meses establecido para comprobar la procedencia de la devolución o, en su defecto, para ordenar el pago. A juicio del CDC, la interpretación conjunta de los artículos 115.3 y 118 establecía el límite temporal para exigir garantía al contribuyente en los seis meses de que dispone la Administración para comprobar o pagar. No obstante, en la respuesta del Secretario de Estado de Hacienda se reflejaba una opinión contraria a dicha interpretación, considerándose que la prestación de aval puede ser requerida en cualquier momento previo a la práctica de la devolución e, incluso, una vez superado el plazo de los seis meses. De interés resulta igualmente la segunda propuesta del CDC con relación a este asunto: informar al contribuyente cuya devolución de IVA va a ser objeto de comprobación del derecho que le asiste a obtener el importe de dicha devolución previa aportación de la garantía prevista en el artículo 118 de la LIVA. No obstante, el Secretario de Estado de Hacienda volvió a diferir de la interpretación del Consejo, considerando que del citado artículo 118 no se desprende una facultad del contribuyente para obtener la devolución de forma inmediata previa aportación de garantía, sino simplemente una facultad de la Administración para prevenir el riesgo que implica la realización de determinadas devoluciones tributarias.

¹³ Actualmente, artículo 6, párrafos 7, 8, y 9 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

3. Propuesta 21/00: en esta ocasión la queja respecto al retraso en la devolución iba referida a otro tributo (IRPF). El CDC consideraba carente de amparo legal alguno la práctica administrativa consistente en retener la devolución correspondiente a dicho tributo por la vía de hecho, solicitando la adopción de medidas para evitar tales retenciones sin la previa adopción de una resolución administrativa. En esta ocasión, el Secretario de Estado de Hacienda respondió a la propuesta alegando que, tras la entrada en vigor de la Ley 40/1998 (antigua Ley del IRPF), los procedimientos implantados en la Agencia Tributaria evitaban esos supuestos de retención, razón por la cual no era preciso adoptar medida adicional alguna.
4. Propuesta 5/02: El CDC mostró nuevamente su preocupación por los retrasos en la devolución de determinados impuestos y, señaladamente, en el IVA, no encontrando justificación a dicha práctica administrativa en el abono de intereses de demora por el retraso sufrido. Igualmente, constata el carácter impreciso de la normativa vigente en relación con la ordenación del pago de las devoluciones a los contribuyentes así como sobre la posibilidad de exigir por la Administración en determinados casos garantías suficientes con carácter previo a una liquidación administrativa. Por todo ello, finaliza efectuando la propuesta de modificar la legislación de manera tal que la retención de las devoluciones que se efectúa por la vía de hecho desaparezca ¹⁴.

Todo lo anterior ha sido, finalmente, objeto de especial atención en la Memoria correspondiente al año 2006, a raíz de la inclusión en la misma de un artículo del Profesor y Vocal del Consejo Fernando PÉREZ ROYO ¹⁵. Se afirma por el citado autor que en nuestro propio país «se han venido desarrollando en los últimos años una serie de prácticas relacionadas con la tramitación de las solicitudes de devoluciones, especialmente en el ámbito de las correspondientes a las operaciones de exportación o envíos intracomunitarios, que suscitan algunas dudas en cuanto a su regularidad», examinándose algunas de tales prácticas como, por lo que ahora nos interesa, la posibilidad de concatenar un procedimiento de verificación de datos con otro de comprobación abreviada e incluso uno posterior de inspección, encontrándose en el ínterin suspendida la devolución del impuesto.

¹⁴ De hecho, fue más allá al proponer incluso el texto alternativo del artículo 118 de la LIVA que, en opinión del CDC, podría quedar fijado en los siguientes términos:

«Uno. La Administración Tributaria organizará el procedimiento por el que se acuerdan las devoluciones y se ordena su pago ateniéndose al plazo establecido en el artículo 115 de esta Ley. La ordenación del pago de las devoluciones acordadas se practicará en el plazo máximo de diez días desde dicho acuerdo, excepto en los casos previstos en el apartado siguiente.
 Dos. La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este Capítulo 1. En particular, se exigirán dichas garantías en los siguientes casos de declaraciones-liquidaciones con solicitud de devolución:

1. Cuando se trate de sujetos pasivos que no han iniciado la realización habitual de operaciones sujetas o de reciente creación en general.
2. Solicitudes de sujetos pasivos cuando se compruebe que el Impuesto soportado no se ingresó.
3. Solicitudes de devolución de sujetos pasivos que actúan como intermediarios en operaciones de comercio intracomunitario.

De no prestarse la garantía solicitada, tampoco se devengarán intereses de demora aunque se excediera el plazo para efectuar la devolución. En todos los casos en que la cantidad que se devuelva, previa liquidación administrativa, no coincida con la solicitada, no procederá la devolución del coste del aval, total o parcial.

La garantía se devolverá si en el plazo de seis meses desde su prestación no se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación o de carácter judicial en relación con la devolución solicitada.»

¹⁵ Bajo el título «Cuestiones que plantean ciertas prácticas en el ámbito de las devoluciones de IVA», páginas 59 a 70.

En definitiva, la situación, respecto de las devoluciones de IVA, es la siguiente: la Ley 37/1992 establece un plazo de seis meses para que tales devoluciones se lleven a cabo, devengándose intereses de demora a favor del contribuyente en caso de incumplimiento de dicho plazo por causa imputable a la Administración; y, aun así, no resulta infrecuente la retención de las cantidades objeto de devolución por parte de Hacienda, no dudamos que por causas muy nobles como puedan ser la lucha contra el fraude (que, no se olvide, ha alcanzado altos niveles de sofisticación en esta parcela del ordenamiento tributario), pero con un claro perjuicio para aquellos contribuyentes de buena fe que, por desarrollar una actividad considerada «de riesgo» por la Administración Tributaria, pueden ver retrasado el cobro de unas cantidades a las que legalmente tienen derecho durante un período totalmente excesivo; no resultando en todos los casos, a nuestro juicio, suficiente compensación el abono de los correspondientes intereses de demora ¹⁶.

La situación puede llegar a empeorar tras la reforma que, actualmente, se tramita en las Cortes y mediante la cual, entre otras medidas, se ofrece a la totalidad de sujetos pasivos la posibilidad de obtener las devoluciones con carácter mensual (como comentaremos más adelante, son precisamente los sujetos pasivos que declaran el IVA mensualmente los que reciben las devoluciones con mayor retraso).

En las siguientes líneas vamos a examinar la situación planteada desde el prisma del Convenio Europeo de Derechos Humanos y la jurisprudencia emanada de su órgano de control, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. ¿Tiene posibilidad el contribuyente de alegar la violación, por parte de la Administración Tributaria, de algunos de sus derechos fundamentales recogidos en el Convenio o en alguno de sus Protocolos adicionales como consecuencia del retraso en la práctica de la devolución del IVA?

II. LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD EN EL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

El Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante, el Convenio) fue firmado en Roma, el día 4 de noviembre de 1950, produciéndose su entrada en vigor casi tres años después, el 3 de septiembre de 1953. En la actualidad, 47 países europeos lo han firmado y ratificado. Por lo que respecta a España, la firma del Convenio se produjo el 24 de noviembre de 1977, siendo ratificado y entrando en vigor el día 4 de octubre de 1979 ¹⁷. Del listado de derechos recogido en su articulado no encontramos ninguno que, aparentemente, pueda afectar a los contribuyentes como tales ¹⁸ (no

¹⁶ En efecto, si bien en determinados casos los intereses de demora pueden compensar el retraso sufrido por el contribuyente, podremos encontrarlos con supuestos en los que la situación no sea tan simple. Piénsese en el caso del empresario que se retrasa en el pago de los salarios a sus trabajadores (salarios que, eventualmente, podría satisfacer en plazo en caso de obtener la devolución del IVA en el término establecido en la Ley). Sin perjuicio de la facultad que asiste al trabajador para resolver el contrato con derecho a indemnización, el Estatuto de los Trabajadores establece un interés del 10 por 100 en los supuestos de mora en el pago del salario (art. 29.3 del RDLeg. 1/1995, de 24 de marzo), tres puntos más que el interés de demora fijado para el año 2008.

¹⁷ Sobre el Convenio, sus antecedentes, protocolos, listado de derechos, etc., puede consultarse la obra de CARRILLO SALCEDO, *El Convenio Europeo de Derechos Humanos*, Tecnos, Madrid, 2003.

¹⁸ Esos derechos son: derecho a la vida (art. 2); prohibición de la tortura (art. 3); prohibición de la esclavitud y del trabajo forzado (art. 4); derecho a la libertad y a la seguridad (art. 5); derecho a un proceso equitativo (art. 6); legalidad penal (art. 7); derecho al respeto a la vida privada y familiar (art. 8); libertad de pensamiento, de conciencia y de religión (art. 9); libertad de expresión (art. 10); libertad de reunión y de asociación (art. 11); derecho a contraer matrimonio (art. 12); derecho a un recurso efectivo (art. 13); prohibición de discriminación (art. 14).

obstante, y a pesar de la ausencia de referencia expresa en el Convenio a la materia tributaria, la práctica ha puesto de manifiesto que gran parte de los preceptos del mismo son susceptibles de ser alegados por los obligados tributarios).

Hubo que esperar hasta marzo del año 1952 para que se firmara el primer protocolo adicional al Convenio el cual contemplaba, entre otros, la protección de la propiedad en su artículo 1¹⁹ (en adelante, artículo 1-P1), en los siguientes términos²⁰:

«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 adoptar 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.»

Este artículo supone la primera referencia expresa a la materia tributaria dentro del sistema de protección de los derechos humanos instaurado por el Consejo de Europa. El precepto comienza delimitando el ámbito personal del mismo haciendo referencia tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas o morales: ambos podrán gozar de la protección que confiere esta norma pudiendo solicitar, en su caso, el amparo del Tribunal de Estrasburgo.

El derecho que se contempla en el artículo 1-P1 es «al respeto de sus bienes», lo cual puede tener lugar en una doble vertiente:

- Activa, es decir, permitiendo a la persona disponer libremente de sus bienes²¹. Esta es la vertiente que nos interesa para nuestros fines ya que, al retenerse las devoluciones tributarias por parte de la Administración, se está privando al contribuyente de su derecho a disponer del importe de la devolución.
- Pasiva, es decir, no perturbando a la persona en sus posesiones.

Por lo demás, el precepto, tal y como ha sido interpretado y aplicado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sugiere los siguientes comentarios:

¹⁹ España firmó dicho Protocolo en el año 1978, entrando en vigor, con su ratificación, el 27 de noviembre de 1990. En el momento de la firma, se efectuó la siguiente reserva: «España, a tenor del artículo 64 del Convenio para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, deseando evitar cualquier incertidumbre en lo que se refiere a la aplicación del artículo 1 del protocolo, formula reserva, a la luz del artículo 33 de la Constitución Española, que establece:

"1. Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia.

2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes.

3. Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes."

²⁰ La Declaración Universal de los Derechos Humanos ya recogía este derecho en su artículo 17. A nivel regional, también se prevé similar derecho en el artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José) así como en el artículo 14 de la Carta Africana sobre Derechos Humanos y de los Pueblos. Finalmente, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea dedica su artículo 17 al «derecho a la propiedad».

²¹ En el caso *Handyside* contra el Reino Unido, el Tribunal manifestó que el derecho a disponer de los propios bienes constituye un aspecto fundamental del derecho de propiedad.

a) Concepto de bienes.

Como ha sucedido con otros pasajes del Convenio, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha otorgado al término «bienes» un concepto autónomo, a los efectos del Convenio y, por tanto, independiente y no necesariamente coincidente con el concepto que cada Estado le otorgue (generalmente, más generoso, más amplio que el de estos). De la jurisprudencia del Tribunal podemos extraer que el término «bienes» incluye no solo el derecho de propiedad sobre bienes muebles e inmuebles, sino también otros derechos de carácter económico: derechos derivados de un contrato de arrendamiento (caso Mellacher y otros contra Austria, demanda n.º 10522/83), o de un laudo arbitral (caso Stran Greek Refineries y Stratis Andreadis contra Grecia, demanda n.º 13427/87), pensiones de la seguridad social (caso Vasilopoulou contra Grecia, demanda n.º 47541/99), licencia para explotar un restaurante (caso Tre Traktörer Aktiebolag contra Suecia, demanda n.º 10873/84), etc. En cualquier caso, el Tribunal sí ha dejado claro que la protección del artículo 1-P1 se reserva a los bienes actuales de la persona, no garantizando el derecho a adquirir un bien o derecho en el futuro (caso Marckx contra Bélgica, demanda n.º 6833/74).

Especial atención debemos prestar a las reclamaciones de bienes o derechos ya que, en definitiva, eso es lo que tiene el contribuyente que presenta una declaración tributaria con resultado a devolver. A juicio del Tribunal, una reclamación puede, en determinados supuestos, ser calificada como «bien» a los efectos del artículo 1-P1, si bien se exige para ello, con carácter general, que haya una base suficiente en Derecho interno para la misma, lo cual puede suceder, por ejemplo, cuando dicha reclamación esté fundada en una jurisprudencia constante y reiterada de los Tribunales domésticos²². Para que una reclamación alcance la categoría de «bien» protegido por el artículo 1-P1, su titular debe poseer, al menos, una esperanza legítima en obtener el efectivo disfrute de un derecho de propiedad.

Teniendo en cuenta lo anterior, y volviendo ahora a nuestro tema, debemos recordar que la normativa del IVA establece el derecho del sujeto pasivo, no solo de compensar las cuotas de IVA soportadas con las devengadas en el ejercicio de su actividad económica sino, además, y como manifestación de dicho derecho, la posibilidad de obtener la devolución del saldo resultante a su favor en determinados periodos de tiempo (arts. 115 a 119 LIVA). Por lo tanto, existe una base legal en el ordenamiento doméstico español que ampara la solicitud de devolución del contribuyente. De acuerdo con los razonamientos del Tribunal, en definitiva, dicha solicitud de devolución puede ser calificada de «bien» a los efectos del artículo 1-P1.

b) Contenido del artículo 1 del Protocolo adicional n.º 1.

El artículo 1-P1 contiene, tal y como ha reiterado en numerosas ocasiones el Tribunal, tres normas distintas:

- La primera, que se expresa en la primera frase del primer párrafo y reviste un carácter general, enuncia el principio del respeto a la propiedad: *Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes.*

²² Caso Kopecký contra Eslovaquia

- La segunda, que figura en la segunda frase del mismo párrafo, trata de la privación de la propiedad y la subordina a ciertas condiciones: *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.*
- La tercera, consignada en el tercer párrafo, reconoce a los Estados contratantes el poder, entre otros, de reglamentar el uso de los bienes de acuerdo con el interés general: *Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de adoptar 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*²³.

Las tres reglas se encuentran conectadas entre sí: la segunda y la tercera, que aluden a ejemplos concretos de ataques al derecho de propiedad, deben interpretarse a la luz del principio consagrado por la primera debiendo existir una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el objetivo a alcanzar²⁴.

El artículo 1-P1 se incluye dentro del catálogo de derechos «limitados», en contraposición a los derechos «absolutos» contemplados por el Convenio. Estos últimos no pueden ser violados bajo ninguna circunstancia (sería el caso del derecho a la vida y de la prohibición de la tortura o de la esclavitud) mientras que los primeros sí pueden ser limitados pero en situaciones específicas. Para que dicha limitación a determinados derechos sea acorde con el Convenio, es preciso que concurren los siguientes requisitos:

- En primer lugar, la interferencia en un concreto derecho previsto en el Convenio o alguno de sus protocolos debe venir establecida por la Ley. De esta manera, se protege a los titulares de los derechos y libertades fundamentales de actos arbitrarios por parte de las autoridades de los Estados. El artículo 1-P1 que comentamos lo exige así de forma expresa en sus dos reglas limitativas (la segunda y la tercera): la privación de la propiedad solo podrá hacerse en las condiciones previstas en la Ley, mientras que el control del uso de los bienes se podrá efectuar por el Estado a través de «las leyes que estimen necesarias».
- Dicha interferencia debe encontrarse justificada en el logro de alguno de los objetivos previstos por el propio Convenio. Utilidad pública, en el caso de privación de la propiedad; interés general y pago de impuestos, contribuciones y multas, en el caso del control del uso de los bienes. La determinación de qué debe entenderse por cada uno de dichos objetivos corresponde, en primera instancia, a los Estados partes en el Convenio, quienes se encuentran en mejor situación que el juez internacional, gracias al conocimiento directo de su sociedad y de sus necesidades, para definir tales objetivos.
- Las injerencias en los derechos fundamentales deben guardar un justo equilibrio entre el respeto del derecho o libertad de que se trate y el fin por el cual se produce la interferencia. Para

²³ La facultad de los Estados de establecer leyes en materia impositiva sin que ello suponga violación del artículo 1-P1 no supone, tal y como han manifestado los órganos del Convenio (Comisión y Tribunal) que toda la materia fiscal quede al margen de dichos órganos, ya que estos (en realidad, actualmente, solo el Tribunal, tras las modificaciones introducidas por el Protocolo de enmienda n.º 11) deben asegurarse de que el artículo 1-P1 en su conjunto ha sido correctamente aplicado.

²⁴ Caso Phillips contra Reino Unido.

ello, el Tribunal concede a los Estados un determinado margen de discrecionalidad si bien reservándose la potestad de revisar las decisiones de tales Estados amparadas en sus facultades discrecionales. En materia económica, el Tribunal se ha pronunciado de forma reiterada en el sentido de conceder dicho margen de apreciación con un carácter muy amplio.

Aplicando los anteriores principios al tema que nos ocupa, podemos efectuar los siguientes comentarios:

- **Establecimiento de la medida por Ley:** tal y como hemos visto con anterioridad, la Ley 37/1992 establece un plazo general de seis meses para devolver al contribuyente el saldo de IVA a su favor, con obligación de indemnizarle (interés de demora) en caso de no practicar la devolución en dicho plazo. No obstante, en ningún precepto de la mencionada Ley se contempla la posibilidad de retener la devolución solicitada por el contribuyente, ni siquiera ante el inicio de un expediente de comprobación abreviada o inspección. Sea cual sea la decisión que adopte la Administración (conformarse con la solicitud de devolución pedida por el contribuyente, o rectificarla mediante la oportuna liquidación provisional), en todo caso dispone de un plazo de seis meses para practicar la devolución. El hecho de que la norma contemple el devengo de intereses de demora por el retraso en la misma en modo alguno puede servir, a nuestro juicio, como justificación del retraso en la práctica de la devolución más allá de dicho período semestral. No obstante, fuera del texto de la Ley del IVA, sí encontramos un precepto de rango legal que da amparo a la práctica administrativa de retención de la devolución. Nos referimos al artículo 81 de la LGT (situado en la Sección V del Capítulo IV del Título II, teniendo como título «Medidas cautelares»). Dicha norma permite a la Administración Tributaria la adopción de medidas cautelares de carácter provisional para asegurar el cobro de la deuda tributaria «cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado». Entre las medidas cautelares que se pueden adoptar, la Ley cita expresamente la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración Tributaria²⁵. A la vista de este último precepto, y aun cuando se ponga en duda su adecuación con la normativa comunitaria²⁶, podría afirmarse que el primer requisito para que la interferencia en el derecho de propiedad se ajuste al Convenio queda cumplida: dicha interferencia está prevista en la Ley. No obstante, procede ser cautos con esta afirmación toda vez que, de los términos en que está redactado el artículo que comentamos, no parece deducirse que la

²⁵ Con obligación, en tal caso, de notificar al contribuyente tal retención junto con el acuerdo de devolución.

²⁶ El TJCE, en el asunto C-78/00, mantuvo que «las modalidades de devolución del excedente del IVA fijadas por un Estado miembro deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA. Lo anterior implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente. En todo caso, el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo». A nuestro juicio, una normativa nacional que autorice retrasar el pago de la devolución del IVA al contribuyente puede chocar con la jurisprudencia citada. Como ha recordado recientemente el Abogado General en el asunto C-25/07, «de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, de conformidad con el principio de proporcionalidad, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata. Por consiguiente, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo necesario para dicho fin. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia.»

Administración pueda, por la vía de hecho, retener sin más el saldo a devolver a favor del contribuyente. La medida cautelar adoptada por la Administración debe ser comunicada al titular del derecho a la devolución así como expresar los motivos que justifican su adopción. Cualquier actividad administrativa efectuada fuera de los términos indicados, es decir, sin ser notificada al contribuyente o sin la debida motivación, no encontraría amparo en el artículo 81 de la LGT y, en consecuencia, podría suponer una injerencia en el derecho de propiedad no acorde con el Convenio y su Protocolo n.º 1.

- **Justificación de la medida:** no parece plantear especiales dificultades este segundo requisito. De todos es sabido que el IVA y su sistema de devoluciones da pie a importantes situaciones de abuso y fraude por parte de determinados contribuyentes, con el consiguiente perjuicio que de ello deriva para las arcas públicas. La lucha contra el fraude fiscal constituye un fin legítimo acorde con el Convenio de Roma (sin perjuicio del cumplimiento del siguiente requisito).
- **Proporcionalidad:** el tercer filtro que debe pasar toda injerencia estatal en los derechos y libertades recogidos en el Convenio y sus protocolos adicionales es el del justo equilibrio entre el respeto a dicho derecho o libertad y la finalidad que se pretende conseguir con la medida adoptada. En nuestro caso, en un extremo de la balanza habrá que colocar el respeto a la propiedad del contribuyente y en el otro la prevención, por parte de la Administración Tributaria, de abusos y fraudes amparados en el sistema de devoluciones del IVA. A la hora de determinar si este justo equilibrio es respetado por el Estado en cuestión, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos concede a estos un margen de discrecionalidad especialmente amplio.

Respecto a la proporcionalidad de la medida, pensamos que debemos fijarnos en la existencia de otras medidas que permitan conseguir la finalidad perseguida por la Administración y que resulten menos onerosas para el contribuyente. En este sentido, la retención de las cantidades a devolver no es la única medida que ofrece el ordenamiento para garantizar los intereses de la Hacienda Pública. Ya hemos hecho referencia anteriormente al artículo 118 de la LIVA, el cual faculta a esta para exigir la prestación de garantía ante una solicitud de devolución. Nos parece obvio que, de ambas posibilidades, la que menor menoscabo causa a los derechos del contribuyente y, en concreto, a su derecho a la devolución del IVA, es la segunda: al exigirse la prestación de garantía, el contribuyente podrá optar por concederla o no sabiendo que, en el primer caso, percibirá la devolución solicitada; mientras que, por el contrario, si directamente se retiene el saldo a favor del contribuyente, se limita notablemente su capacidad de disposición sobre unas cantidades que le corresponden (salvo que la comprobación administrativa arroje un resultado contrario). Por lo tanto, somos de la opinión de que la retención de la devolución únicamente debería acordarse tras el inicio de un procedimiento de comprobación o inspección por parte de la Administración del cual se desprenda, al menos indiciariamente, la posible improcedencia de la devolución solicitada por el contribuyente.

c) La protección de la propiedad y la prohibición de discriminación del artículo 14 del Convenio.

El Convenio dedica su artículo 14 a establecer una prohibición de discriminación en el disfrute de los derechos y libertades fundamentales por él recogidos. Los términos empleados por dicho precepto son los siguientes:

«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.»

Tal y como el Tribunal ha manifestado en reiteradas ocasiones, este precepto no tiene un carácter independiente, no puede ser invocado de forma separada al resto de derechos y libertades establecidos en el Convenio o sus Protocolos. Su ámbito, pues, queda limitado a estos últimos. Si no se invoca en relación con cualquier otro derecho o libertad fundamental establecidos en el Convenio o sus Protocolos, no cabe hablar de violación del artículo 14 del Convenio ²⁷ (aunque no sea preceptiva una previa declaración de violación del derecho o libertad en relación con el cual se invoca el artículo 14). A los efectos que nos interesan en el presente estudio, analizaremos el artículo 14 en relación, como es lógico, con el artículo 1-P1.

Para que quepa hablar de trato discriminatorio, ha de producirse un trato distinto y menos favorable que el otorgado a otros en idéntica o análoga situación ²⁸. Ello exige, en primer lugar, la complicada tarea de establecer ambos términos de la comparación. En el caso de las devoluciones del IVA, se podría mantener que, por un lado, se encuentran aquellos sujetos pasivos que presentan declaraciones trimestralmente, pudiendo solicitar la devolución del saldo a su favor únicamente en la declaración correspondiente al cuarto trimestre; y, por otro lado, los contribuyentes que declaran el impuesto mensualmente, *ex* artículo 71.3 del Reglamento del IVA. En ambos casos nos encontramos con sujetos pasivos del impuesto que tienen la posibilidad, si se dan las circunstancias ya sabidas de exceso en las cuotas de IVA soportado respecto de las cuotas repercutidas, de solicitar la devolución de la diferencia a su favor. No obstante, los primeros suelen recibir sus devoluciones con mayor rapidez que los segundos: si consultamos los informes anuales de recaudación publicados por la AEAT, podemos comprobar cómo las solicitudes de devolución de IVA efectuadas a final del ejercicio (IVA anual) son devueltas en un porcentaje muy alto el mismo año de presentación de la solicitud de devolución (en porcentajes situados entre el 92 y el 95% durante los ejercicios 2002 a 2005). No ocurre lo mismo con las solicitudes de devolución mensual, en las cuales solamente entre el 71 y el 79 por 100 de las devoluciones se practican el mismo año de presentada la declaración ²⁹.

Pero cabe cuestionarse ¿es acertada la anterior comparación? ¿No lo sería más aquella que enfrentara entre sí a los diversos tipos de contribuyentes que presentan declaración mensual (por ejemplo, grandes empresas y contribuyentes del art. 30 del Reglamento del IVA)? A nuestro juicio, para que los términos de la comparación sean adecuados es suficiente con atender al hecho de que distintos contribuyentes son acreedores frente a la Hacienda Pública como consecuencia del exceso en el IVA sopor-

²⁷ En fechas relativamente recientes (1 de abril de 2005) entró en vigor el Protocolo adicional n.º 14 al Convenio, que establece una prohibición general de discriminación (su ámbito de actuación incluye no solo los derechos y libertades previstos en el Convenio, sino también cualquier derecho establecido por la Ley).

²⁸ En palabras del Tribunal, «también puede haber discriminación cuando un Estado, sin justificación objetiva y razonable, no trata de forma diferente a las personas que se encuentran en situaciones sustancialmente distintas» (Asunto *Pretty* contra Reino Unido, Sentencia de 29 de abril de 2002).

²⁹ Informe Anual de Recaudación Tributaria 2006, página 65. Agencia Tributaria. No obstante, respecto de las devoluciones solicitadas mensualmente, del Informe no se desprende si las practicadas dentro del año de declaración lo fueron, además, dentro del plazo de seis meses previsto por la Ley.

tado frente al IVA devengado. Ciertamente, el hecho de que determinados contribuyentes presenten declaración trimestral mientras que otros lo hacen mensualmente pudiendo, en este último caso, solicitar devoluciones con idéntica periodicidad, tiene su justificación. No obstante, pese a las diferencias existentes entre ambas *clases* de sujetos pasivos del IVA, la normativa comunitaria no hace distinciones, en materia de devoluciones, entre uno y otro. Si el legislador comunitario entiende que todos los sujetos pasivos del IVA tienen derecho a la práctica de las deducciones (y, como manifestación de estas, a la obtención de las devoluciones) en igualdad de condiciones, el aplicador de la norma no debería introducir un distinto trato entre ellos. En definitiva, entendemos que es perfectamente equiparable, a los efectos que nos proponemos, la situación del contribuyente que solicita la devolución a final de cada año con la situación del contribuyente facultado para solicitarla mes a mes.

Siguiendo con el contenido del artículo 14 del Convenio, la discriminación prohibida por dicho precepto es aquella que no tiene una justificación razonable y objetiva. Ello exige comprobar, en primer lugar, si la finalidad perseguida por la medida discutida persigue un fin legítimo y, en segundo lugar, si tal medida es proporcionada o no a la finalidad que se pretende lograr. Al igual que comentábamos anteriormente respecto al artículo 1-P1, el Tribunal concede a los Estados cierto margen de discrecionalidad en orden a determinar si los medios empleados resultan proporcionados o no a los fines perseguidos (debiendo recordarse que, en materia económica, dicho margen de discrecionalidad es especialmente amplio).

Respecto a la primera cuestión (finalidad de la medida), consideramos que la retención de la devolución del impuesto persigue efectivamente un fin legítimo: poner freno a situaciones abusivas y fraudulentas de determinados contribuyentes que emplean la mecánica del IVA para su beneficio personal, al amparo de estructuras cada vez más complejas.

Respecto a la proporcionalidad de la medida, pensamos que debemos fijarnos en los siguientes aspectos:

- En primer lugar, son aplicables aquí las consideraciones que, sobre esta misma cuestión, hemos realizado anteriormente acerca de la existencia de otras medidas menos *traumáticas* para el contribuyente como pudiera ser la exigencia de garantía prevista en el artículo 118 de la LIVA.
- En segundo lugar, y dado que hablamos de posible discriminación, habrá que examinar si esta medida se emplea única o principalmente con determinados contribuyentes (aquellos que solicitan la devolución del saldo a su favor con una periodicidad mensual). La norma, desde luego, no prevé dicha situación expresamente: la Administración Tributaria puede retener las devoluciones a cualquier contribuyente como medida cautelar, y ello con independencia de que presente declaraciones mensuales o no. No obstante, la práctica pone de manifiesto que aquellos contribuyentes que solicitan la devolución del IVA a final de año suelen recibir la misma, en un porcentaje muy amplio, dentro del plazo de seis meses establecido por la Ley. Sin embargo, consideramos que no hay argumentos suficientes para afirmar la existencia de un trato discriminatorio entre unos y otros contribuyentes. Teniendo en cuenta los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, la situación que comentamos podría tener cabida en el amplio margen de apreciación que el Convenio concede a los Estados: si la práctica pone de manifiesto que los casos de fraude en las devoluciones de IVA se producen en mayor porcentaje en contribuyentes con derecho a devolución mensual o que realizan

determinadas actividades económicas, el Estado puede reaccionar adoptando medidas más severas en tales casos sin que ello suponga discriminación (no prejuzgamos, por supuesto, si esas medidas más severas son conformes con el artículo 1-P1 o no).

Finalizábamos el apartado I anterior cuestionándonos si el contribuyente se encontraba facultado para alegar la violación de algún precepto del Convenio o de sus Protocolos adicionales como consecuencia de sufrir retrasos en el cobro de las devoluciones de IVA a las que tiene derecho. La respuesta a dicha pregunta ha de ser, a la luz de lo expuesto, positiva: el artículo 1 del Protocolo adicional primero al Convenio, garante del derecho fundamental a la protección de la propiedad, puede amparar a los contribuyentes frente a determinadas actuaciones de la Administración que impiden el pacífico disfrute, por parte de su titular, de las cantidades que aquella le ha de rembolsar por haber excedido el IVA soportado, en un determinado período, las cantidades de IVA repercutido en el desarrollo de su actividad económica. El alcance del mencionado artículo, tal y como ha sido interpretado y aplicado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, lo expondremos en el apartado siguiente.

III. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS EN MATERIA DE DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS

a) Antecedentes.

El Tribunal de Estrasburgo ha conocido en varios supuestos de demandas planteadas por contribuyentes alegando ser víctimas de una violación de su derecho a la propiedad, contenido en el artículo 1-P1 al Convenio, como consecuencia del retraso, por parte de la Administración Tributaria, en practicar devoluciones tributarias.

Así aconteció en el caso de la entidad Buffalo Srl en liquidación contra Italia (Demanda n.º 38746/1997). Dicha entidad debía efectuar pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades que, año tras año, superaban la cuota a ingresar por tal tributo, convirtiendo a la sociedad en acreedora de la Hacienda Pública italiana por la diferencia. Por su parte, esta llegó a practicar las devoluciones con incluso trece años de retraso, causando con ello un importante perjuicio económico a la sociedad demandante, la cual se vio obligada a buscar financiación en entidades de crédito así como a ceder parte de sus créditos a entidades de *factoring*, todo ello con los gastos que implican y que, de haberse efectuado las devoluciones en el plazo fijado por la Ley, posiblemente no se hubiesen producido.

El Tribunal comenzó su razonamiento afirmando la existencia de un bien a los efectos del artículo 1-P1: según la normativa italiana, la Administración debe devolver de oficio las cantidades resultantes de declaraciones tributarias con saldo a favor del contribuyente (sin perjuicio de la facultad de comprobar los datos declarados). Por lo tanto, con la presentación de la declaración tributaria con resultado a devolver, el contribuyente posee un crédito frente a la Hacienda Pública, crédito que, si bien puede ser modificado como consecuencia de la actividad comprobadora de la Administración, en cualquier caso sí tiene encaje en el concepto de «bien» como interés jurídico protegido por el artículo 1-P1.

Continúa indicando el Tribunal que la regla aplicable, de las tres contenidas en el artículo 1-P1, es la primera de ellas: la injerencia en el derecho de propiedad del contribuyente viene constituida por el retraso en la devolución al mismo de su propiedad (su crédito frente a la Hacienda Pública), injerencia tal que no supone una privación de la propiedad (segunda regla) ni, aunque el Tribunal no lo mencione expresamente, una reglamentación del uso de los bienes del contribuyente (tercera regla).

La conclusión a la que llegó el Tribunal en este caso fue que los retrasos de la Administración rompían el justo equilibrio que debe existir entre el interés general (pago de impuestos y lucha contra el fraude fiscal) y el derecho contenido en el artículo 1-P1. Tales retrasos, en opinión del Tribunal, no podían considerarse compensados por el abono de intereses de demora. En definitiva, se había producido una violación del artículo 1-P1.

En similares términos se pronunció el Tribunal de Estrasburgo en el asunto Eko-Elda AVEE contra Grecia (demanda n.º 10162/2002). En esta ocasión, también las declaraciones tributarias de la demandante por el Impuesto sobre Sociedades arrojaban un saldo a su favor, como consecuencia de los pagos a cuenta efectuados durante el ejercicio. La Administración Tributaria griega no solo se demoró en practicar la devolución al contribuyente, sino que, además, por no preverse normativamente, no abonó intereses de demora por tal retraso (hecho este que constituía el motivo de queja de la entidad). En opinión del Tribunal, el pago de intereses está asociado al retraso en la devolución de un crédito por parte de las Autoridades y, por tanto, está vinculado a la obligación del Estado de compensar la diferencia entre la suma debida y la finalmente percibida por el interesado. El retraso superior a cinco años en devolver al contribuyente el saldo a su favor sin abonarle intereses de demora rompe, a juicio del Tribunal, el justo equilibrio que debe existir entre el interés general y el interés particular del contribuyente.

b) El caso Intersplav contra Ucrania.

El caso más reciente del que tenemos noticia y en el que el Tribunal ha debido examinar la adecuación al Convenio del retraso, por parte de la Administración, de la devolución de impuestos fue el asunto que enfrentó a la sociedad Intersplav contra Ucrania, asunto cuyos hechos guardan estrecha relación con el asunto objeto del presente trabajo.

La entidad demandante (una *joint-venture* hispano-ucraniana), dedicada a la fabricación de bienes a partir de chatarra metálica adquirida en Ucrania, soportaba un tipo de IVA del 20% en la compra de su materia prima. Posteriormente, los bienes fabricados eran objeto de exportación, operación esta sujeta al tipo del 0%. En consecuencia, la entidad demandante resultaba constantemente acreedora de la Hacienda Pública por el IVA soportado, solicitando el reembolso de tal importe mediante las oportunas declaraciones.

La Administración Tributaria ucraniana, por su parte, retrasaba sistemáticamente los acuerdos de devolución, obligando con ello a la sociedad a acudir a los Tribunales de Justicia (llegó a plantear más de 140 procesos contra la Administración, la cual fue condenada en diversas ocasiones a abonar el dinero a la demandante). Pese a las resoluciones judiciales en su contra, el Fisco ucraniano hizo oídos sordos y mantuvo retenidos los saldos a favor de Intersplav. La única vía que le quedaba en defensa de sus intereses era, pues, la demanda ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

En una decisión de 31 de marzo de 2005, la Sección Segunda del Tribunal acordó admitir parcialmente la demanda ³⁰. La sentencia se dictó con fecha 9 de enero de 2007. El Tribunal consideró lo siguiente:

- Respecto a la calificación del saldo a devolver como «bien» a efectos del artículo 1-P1: el Gobierno ucraniano alegó que el demandante no gozaba de un bien protegido por el artículo 1-P1, toda vez que las cantidades cuya devolución se solicitaba eran cuestionadas por la Administración Tributaria. Hasta tanto no hubiera un pronunciamiento judicial confirmando el importe de la devolución, el contribuyente no podía alegar ser titular de un crédito frente al Estado. Frente a ello, el Tribunal mantuvo que el asunto no trataba sobre la cantidad exacta a devolver al contribuyente, sino sobre su derecho en general a obtener la devolución del IVA. Habiendo respetado la normativa doméstica, el demandante podía razonablemente confiar en obtener tal devolución así como una compensación por el retraso. En orden a practicar las devoluciones, la Ley del IVA no exige la previa confirmación judicial. En conclusión, consideró el Tribunal que la entidad demandante sí era titular de un bien a los efectos del artículo 1-P1.

Si aplicamos la anterior conclusión a nuestro ordenamiento interno, tenemos que la Ley 37/1992, cuando regula las devoluciones de IVA, no exige ningún pronunciamiento administrativo ni judicial para practicar las mismas. Basta la mera autoliquidación suscrita por el sujeto pasivo para que, por parte de la Administración, y sin perjuicio de las comprobaciones a que haya lugar, se proceda a reembolsar al contribuyente la cantidad consignada, y todo ello en el plazo de seis meses. En consecuencia, el contribuyente que, en la autoliquidación correspondiente, solicita la devolución del saldo a su favor es titular de un bien protegido por el artículo 1-P1.

- No planteó demasiados problemas aceptar que se había producido una injerencia en el derecho al disfrute pacífico de la propiedad contenido en el artículo 1-P1, como consecuencia de los retrasos en las devoluciones del IVA a la sociedad demandante. Al igual que se afirmó en el caso *Buffalo Srl contra Italia* (citado anteriormente), de las tres reglas recogidas en el artículo 1-P1 el Tribunal entendió que la aplicable era la primera (toda vez que la demora en las devoluciones no implicaban ni una privación de la propiedad ni un control de su uso).
- Sobre la justificación de los retrasos: la interferencia en el pacífico disfrute de la propiedad, puesta de manifiesto en los constantes retrasos en las devoluciones del IVA, se justificó por el Estado demandado en la lucha contra el fraude fiscal: el sistema de devoluciones del IVA era objeto de reiterados abusos por parte de contribuyentes y al Estado competía la adopción de medidas tendentes a frenar los mismos. Concretando más en la empresa demandante, el Gobierno ucraniano sospechaba del uso de empresas ficticias por parte de *Intersplav* (debido, según alegaron, a la desproporción entre el importe de impuestos pagados y las cantidades cuya devolución se solicitaba). En definitiva, las medidas adoptadas tenían, a juicio de la Administración, perfecto encaje en el amplio margen de discrecionalidad concedido a los Estados por el Tribunal.

³⁰ La demandante alegaba violación del artículo 6 del Convenio (derecho a un proceso justo) y del artículo 1-P1. La primera pretensión se consideró por el Tribunal como manifiestamente mal fundada y, por tanto, se inadmitió a trámite, mientras que la segunda sí superó el filtro de la admisibilidad.

El Tribunal discrepó de las alegaciones del Gobierno: si bien es cierto que, especialmente en materia económica, los Estados disponen de un amplio margen de discrecionalidad dentro del cual pueden interferir en los derechos y libertades contenidos en el Convenio sin que se produzca violación de este, no resulta aceptable efectuar una alegación genérica al fraude en el IVA para retener a un contribuyente concreto las cantidades a cuya devolución tiene derecho: «[...] El Tribunal, sin embargo, no puede aceptar como argumento, la situación general de las devoluciones de IVA que aduce el Gobierno, sin que se haga una referencia concreta a que la demandante se hallaba directamente involucrada en dichas prácticas abusivas.»

Esta última afirmación que transcribimos del Tribunal puede tener especial relevancia en nuestro ordenamiento: año tras año se publica en el BOE el Plan General de Control Tributario, en el cual la lucha contra las tramas de fraude en el IVA suelen aparecer como área de actuación prioritaria. Pues bien, siguiendo el pronunciamiento del Tribunal de Estrasburgo que estamos comentando, el hecho de que, con carácter general, se dé prioridad al control de dichas tramas de fraude no autoriza a la Administración para, en abstracto, adoptar una medida concreta (como puede ser la retención del saldo a devolver al sujeto pasivo) dirigida contra un contribuyente por el mero hecho de que este realiza las actividades que se especifican en el Plan, a menos que se acredite que el contribuyente se encuentra envuelto en la realización del fraude. En otras palabras, no existe una supuesta «presunción de culpabilidad» para aquellas empresas o sectores objeto de atención preferente por parte del Plan de Control Tributario y que pudiera autorizar la adopción de medidas como las que comentamos por parte de la Administración. Por el contrario, todas las empresas (también las dedicadas a la promoción de viviendas, o a las exportaciones...) tienen derecho a la devolución del IVA en idénticos términos que cualquier otro contribuyente y, a menos que la Administración disponga de algún dato concreto que relacione al sujeto pasivo en cuestión con alguna irregularidad, deberá practicar la devolución en idénticas o similares condiciones.

El Tribunal, tras efectuar los razonamientos que hemos expuesto (calificación del crédito frente a Hacienda como bien, declaración de la existencia de una injerencia en el respeto a la propiedad y afirmación de que dicha injerencia no se encuentra justificada) concluyó declarando la violación del artículo 1-P1 por parte del Gobierno ucraniano.

c) Compensación al contribuyente.

Con base en el artículo 41 del Convenio ³¹ (y, posiblemente, en el dicho «frente al vicio de pedir, la virtud de no dar»), en el caso Intersplav se concedió por el Tribunal una indemnización a la entidad demandante de 25.000 euros, frente a los más de dos millones y medio de euros solicitados por diversos conceptos (pérdidas de beneficios y derivadas de la inflación, gastos bancarios y gastos por despidos). No queremos dejar de efectuar algunos comentarios sobre la compensación acordada, que no alcanza ni un uno por ciento del perjuicio económico alegado por el contribuyente ni de la deuda que la Administración Tributaria mantenía con la entidad demandante (4.119.250 euros).

³¹ «Si el Tribunal declara que ha habido violación del Convenio o de sus Protocolos y si el derecho interno de la Alta Parte Contratante solo permite de manera imperfecta reparar las consecuencias de dicha violación, el Tribunal concederá a la parte perjudicada, si así procede, una satisfacción equitativa.»

En primer lugar, es preciso señalar que la satisfacción equitativa (*just satisfaction* en la redacción del Convenio en su versión inglesa; *satisfaction équitable* en la versión francesa) no se concede en todos los casos de violación de los derechos y libertades fundamentales contenidos en el Convenio o alguno de sus protocolos sino, únicamente, habiendo sido declarada previamente tal violación, si concurren además los siguientes requisitos:

- Primero, que la normativa doméstica del país que ha vulnerado el Convenio no permita reparar sino de manera imperfecta las consecuencias de la violación.
- Segundo, que el Tribunal considere que es necesario acordar tal satisfacción.

En segundo lugar, la compensación que se acuerde por el Tribunal se fijará atendiendo a criterios de equidad y, por lo tanto, no necesariamente en función del daño real sufrido por la persona cuyos derechos fundamentales han sido vulnerados. Los criterios que podrán tenerse en cuenta a la hora de determinar el importe de la satisfacción equitativa son variados, pudiendo señalarse, entre otros, el hecho de que el daño sufrido por el demandante sea imputable a él mismo, así como las circunstancias económicas locales y la finalidad perseguida por el Estado.

Cuando nuestra normativa interna establece el devengo de intereses de demora como consecuencia del retraso en el pago de las devoluciones del IVA, lo cual supone que el contribuyente ha dejado de disponer en plazo de sumas que le son legalmente debidas, no hace sino reparar de una manera parcial o imperfecta, al menos en un buen número de casos, el perjuicio sufrido por el contribuyente. En efecto, ese «dejar de disponer» puede derivar en perjuicios de mayor calado para el contribuyente no compensados suficientemente con el simple abono de intereses de demora (ya señalábamos anteriormente que el no disponer de su dinero en plazo puede implicar consecuencias muy gravosas y no cubiertas por los intereses de demora: interés del 10% por retraso en el pago de salarios, recargos tributarios por pago extemporáneo de deudas contra la Hacienda Pública, costas judiciales por reclamaciones planteadas por acreedores... y muchos más ejemplos que podríamos indicar en los que el perjuicio económico sufrido por el contribuyente supera la compensación recibida de la Administración). Se cumple, por tanto, el primer presupuesto del artículo 41 del Convenio para establecer la satisfacción equitativa.

En cuanto al segundo presupuesto (apreciación por parte del Tribunal de la necesidad de conceder satisfacción equitativa), dependerá en gran medida de la prueba que aporte el demandante sobre los daños sufridos como consecuencia del retraso en la práctica de la devolución. En este sentido, es preciso señalar que el Reglamento del Tribunal, en su regla 60, fija los requisitos formales para demandantes que pretendan el reconocimiento de una satisfacción equitativa. En concreto, señala el precepto citado que se deberá efectuar una reclamación específica y detallada con aportación de los documentos que sirvan de prueba, dentro del plazo concedido para formular alegaciones sobre el fondo del asunto. En cualquier caso, la necesidad de conceder satisfacción equitativa al demandante estará íntimamente relacionada con el mayor o menor retraso sufrido: si este fuera de una semana, aunque se declarara la violación del artículo 1-P1 como consecuencia de dicho retraso, entendemos que no habría necesidad de conceder satisfacción alguna.

El importe de la satisfacción equitativa a conceder al demandante que haya visto violado alguno de sus derechos o libertades fundamentales variará, como es lógico, de un caso a otro, teniendo

como único elemento común que la misma se fijará atendiendo a criterios de equidad. En el caso Intersplav, la empresa demandante solicitaba una indemnización de dos millones y medio de euros aproximadamente tras haber soportado una serie de gastos y pérdidas que, de haber contado con el importe de las devoluciones de IVA en plazo, no se hubiesen producido. Así ocurre con toda claridad con los gastos bancarios (intereses y comisiones), al menos por las cantidades solicitadas a entidades financieras coincidentes con las devoluciones pendientes de efectuar por la Administración Tributaria; igualmente, con relación a los gastos por despidos, siempre que los mismos se hubiesen producido por causas objetivas derivadas, directa o indirectamente, de la indisponibilidad de las devoluciones (por ejemplo, por no poder abonar los salarios a los trabajadores o por verse la empresa obligada a reducir su producción al no poder invertir en la adquisición de materia prima). Al emplear criterios equitativos, el Tribunal debe colocar en un plato de la balanza el daño real sufrido por el demandante y, en el otro, los motivos que llevaron al Estado a interferir en los derechos fundamentales de aquel. Por ello, no podemos sino concluir que el importe otorgado a Intersplav resulta bajo: al daño económico sufrido por la empresa se suma, principalmente, la actitud de la Administración Tributaria ucraniana que, año tras año, retrasó las devoluciones solicitadas. Aun cuando ello fuera persiguiendo un fin tan loable como es la lucha contra el fraude fiscal y, más concretamente, los abusos en las devoluciones del IVA, resulta llamativo que no se iniciara ningún procedimiento inspector contra el contribuyente y, especialmente, que tras ser ordenada para ello por parte de los Tribunales de Justicia, se siguiera negando el abono de las devoluciones debidas. En definitiva, la actitud pasiva y negligente de la Administración ha derivado en un perjuicio económico para el contribuyente que no se ve aliviado ni por el abono de intereses de demora ni por la satisfacción concedida por el Tribunal.

IV. CONCLUSIONES

1. En España, la normativa vigente en materia de devoluciones del IVA prevé dos posibilidades: por un lado (regla general), las devoluciones se solicitarán al final del ejercicio, en la declaración correspondiente al cuarto trimestre; en otros casos, previstos para determinados contribuyentes, existe la posibilidad de pedir la devolución del saldo a favor del contribuyente con carácter mensual. En ambos casos, el plazo de que dispone la Administración Tributaria para practicar la devolución es el mismo: seis meses. Y, también en ambos casos, la consecuencia que prevé la normativa para el supuesto de que se incumpla dicho plazo es el abono automático de intereses de demora.
2. La práctica pone de manifiesto que, no obstante lo anterior, las devoluciones no se practican en todo caso con la misma celeridad: en el caso de contribuyentes con derecho a devolución anual, la gran mayoría las percibe dentro del plazo de seis meses de que dispone la Administración Tributaria. No obstante, en el caso de devoluciones mensuales, el porcentaje de contribuyentes que recibe las mismas en plazo se reduce drásticamente.
3. El derecho a la devolución, como una manifestación que es del derecho a la deducción del IVA soportado, tiene un carácter esencial en la mecánica del IVA, como medio a través del cual se puede lograr la neutralidad de dicho impuesto. El TJCE se ha pronunciado sobre tal

carácter esencial en numerosas ocasiones. Sin embargo, la protección de tal derecho se ha efectuado siempre al amparo de la normativa comunitaria vigente y, especialmente, al amparo de la Sexta Directiva.

4. Las referencias que el TJCE ha efectuado en otros pronunciamientos a los derechos y libertades fundamentales admiten estos como principios generales del derecho. Ello es así como consecuencia de que, hasta la fecha, no existe dentro del acervo comunitario norma positiva alguna que establezca un listado de derechos y libertades fundamentales (tal carácter no es atribuible a la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea).
5. Sin embargo, de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos podría extraerse una nueva vía para la protección de los derechos de los contribuyentes a la obtención de las devoluciones tributarias que les correspondan y, más concretamente, a la devolución del saldo de IVA a su favor. En concreto, dicha vía vendría representada por el derecho a la protección de la propiedad contenido en el artículo 1-P1 al Convenio de Roma.
6. De los pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo puede concluirse que el derecho a la devolución tributaria tiene el carácter de «bien» protegido por el artículo 1-P1. Dicho precepto, además, se aplica independientemente de que su titular sea persona física o jurídica.
7. Para que se produzca una injerencia en el derecho de propiedad, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos viene exigiendo, con base en el artículo 1-P1, la concurrencia de los siguientes requisitos:
 - a) En primer lugar, que la injerencia responda a una medida prevista por Ley.
 - b) En segundo lugar, que dicha medida se encuentre justificada, que persiga un fin legítimo.
 - c) En tercer lugar, que tal medida sea proporcionada.
 - d) Finalmente, no ha de representar un trato discriminatorio.
8. La retención, por parte de la Administración Tributaria, de la devolución a favor de un contribuyente puede constituir una injerencia en su derecho de propiedad. Siguiendo los razonamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en orden a determinar si se ha producido o no una violación del artículo 1-P1, deberemos examinar lo siguiente:
 - En primer lugar, verificar si el retraso en la devolución del impuesto se encuentra prevista o no legalmente. En nuestro ordenamiento puede mantenerse la postura de que, a la luz de lo establecido en el artículo 81 de la LGT, la Administración Tributaria se encuentra facultada para retener la devolución del IVA a favor del contribuyente si encuentra indicios de que, en caso contrario, el cobro de la deuda tributaria se vería frustrado o gravemente dificultado. Pues bien, únicamente cuando la retención de la devolución se efectúe al amparo de dicho precepto podría mantenerse la posibilidad de que no hubiera una violación del artículo 1-P1. En caso contrario, es decir, cuando no se cumplan los presupuestos del artículo 81 y, por tanto, cuando la retención de la devolución carezca de amparo legal, constituyendo una mera vía de hecho de la Administración, podría afirmarse que se

ha producido una violación del derecho fundamental al respeto de la propiedad. Recordemos, por otro lado, dos exigencias del artículo 81 que, entendemos, deberían cumplirse en todo caso de retención de las devoluciones tributarias a favor de los contribuyentes:

- La medida cautelar debe ser notificada al afectado, con expresión de los motivos que la justifican.
 - Además, dicha medida se autoriza únicamente para garantizar la deuda tributaria. Esto último implica la necesidad de que la Administración haya iniciado algún procedimiento (comprobación abreviada o inspección) para determinar la deuda tributaria si bien, a la luz de lo dispuesto en el párrafo cuarto del artículo 81, no se exige la previa existencia de liquidación tributaria, siendo suficiente con la propuesta de liquidación. En todo caso, no podría adoptarse una medida cautelar en el seno de un procedimiento de verificación de datos; en su caso, la Administración tendría que esperar a la finalización del mismo y al inicio posterior del correspondiente procedimiento de comprobación o inspección.
- En segundo lugar, hay que comprobar que la medida en cuestión se encuentre justificada. Si aceptamos que la retención de la devolución únicamente puede encontrar amparo en lo dispuesto en el artículo 81 de la LGT, la justificación de la medida viene dada por la propia Ley: asegurar el cobro de la deuda tributaria. En cualquier caso, siempre será esgrimible una justificación más amplia: prevenir el fraude fiscal. Sin embargo, a la luz de lo mantenido por el Tribunal en el caso Intersplav contra Ucrania, no resulta suficiente una alegación genérica a la prevención del fraude fiscal. Resulta preciso, por el contrario, que se haga referencia concreta a la situación del contribuyente.
 - Finalmente, se debe examinar si la actuación de la Administración resulta proporcionada a los fines perseguidos. Aun cuando pueda considerarse que la retención de la devolución del saldo a favor del contribuyente se encuentra justificada, si tal circunstancia se prolonga en exceso en el tiempo de forma injustificada o por causas no imputables al contribuyente podría considerarse que el justo equilibrio que debe existir entre la finalidad que se busca por el Estado y los derechos del contribuyente ha sido roto y, en consecuencia, el artículo 1-P1 ha sido vulnerado.
 - Si los tres pasos anteriores dan una respuesta positiva (es decir, la medida sí está prevista por ley, sí se encuentra justificada y sí guarda el justo equilibrio entre Estado y contribuyente), aun deberíamos dar un cuarto paso y cuestionarnos si la medida supone un trato discriminatorio. De los datos ofrecidos por la propia Administración, se desprende que determinados contribuyentes (aquellos que solicitan las devoluciones con periodicidad anual) reciben las cantidades que les corresponden con mayor celeridad que aquellos que pueden instar las devoluciones mensualmente. No obstante, ello no implica, necesariamente, la existencia de un trato discriminatorio, toda vez que la situación de ambos grupos de contribuyentes y, en concreto, las actividades por ellos desarrolladas (que suele ser el motivo por el cual determinados sujetos pasivos del IVA pueden optar por presentar declaraciones mensuales), no es la misma. El Estado goza de un margen de discrecionalidad para implementar los derechos y libertades recogidos en el Convenio, margen que, en materia económica, es especialmente amplio.

9. La violación del derecho a la protección de la propiedad como consecuencia del retraso en la devolución de impuestos por parte de la Administración puede implicar, asimismo, un perjuicio para el contribuyente, perjuicio que no en todos los casos quedaría suficientemente compensado por el abono de intereses de demora. Por lo tanto, puede afirmarse que la normativa nacional únicamente prevé una reparación imperfecta del daño causado a la persona cuyos derechos fundamentales han sido vulnerados. Tal circunstancia da pie a solicitar el reconocimiento de una satisfacción económica por parte del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, ex artículo 41 del Convenio, con la particularidad de que, caso de reconocerse la misma, su importe quedará fijado atendiendo a criterios de equidad y no necesariamente atendiendo al perjuicio real sufrido.
10. Una posible entrada en vigor del Tratado de Lisboa podría derivar en un importante impulso a la protección del derecho a la devolución del IVA en el seno de la Unión Europea, por el doble motivo de incorporar al acervo comunitario un catálogo de derechos y libertades fundamentales, entre los que se encuentra el derecho a la propiedad, así como prever la incorporación de la Unión Europea al Convenio.

Bibliografía

- BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J. [2008]: «La recuperación del IVA». *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*. N.º 6. Págs. 1-10.
- CARRILLO SALCEDO, J.A. [2003]: *El Convenio Europeo de Derechos Humanos*. Primera edición. Madrid, Tecnos.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A. [Enero 2003]: «El derecho tributario sancionador desde la perspectiva del ordenamiento comunitario (y II)». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, N.º 238, págs. 93-126.
- CUBERO TRUYO, A. [2007]: «El Impuesto sobre el Valor Añadido (I)» en VV.AA. *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Primera edición. Madrid: Tecnos. Págs. 631-772.
- HARRISON, G. y KRELOVE, R. [2005]: *VAT Refunds: A Review of Country Experience*. IMF Working Paper.
- NEVILLE BROWN, L. & KENNEDY, T. [2000]: *The Court of Justice of the European Communities*. Quinta edición, Sweet & Maxwell. Londres.
- PÉREZ ROYO, F. [2001]: «El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos». *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*. N.º 109-110, págs. 23-44.
- [2006]: «Cuestiones que plantean ciertas prácticas en el ámbito de las devoluciones de IVA». Consejo para la Defensa del Contribuyente, Memoria.
- SICILIA OÑA, B. [2006]: *Derechos Fundamentales y Constitución Europea*. Ed. Ararteko. Vitoria-Gasteiz.