

Derechos fundamentales y controles fiscales¹

Federico Aquilanti²

1. Introducción: la importancia de los derechos fundamentales en los controles fiscales

La cuestión de la relación entre fiscalidad y derechos humanos ofrece la oportunidad de llevar a cabo algunas reflexiones sobre la cuestión, más específica, de la importancia de derechos fundamentales en el contexto de los controles fiscales. Es este un tema que abarca diversos aspectos del sistema fiscal. De un lado, las fuentes de protección de los contribuyentes, de otro lado, la eficacia de dichos derechos ante los controles fiscales articulados en violación de estos. Además, la ley nacional sobre "accesos, inspecciones y comprobaciones", previsto en el art. 33 del D.P.R. núm. 600 de 1973, no ofrece ninguna protección al contribuyente "víctima" de controles. Por estas razones, es necesario identificar en el sistema legal, qué normas pueden establecer una protección al contribuyente; queda, pues, definir el grado de efectividad de protección más que el ejercicio del poder de control.

En el acervo normativo parece estar ausente una regulación real de la protección del contribuyente durante los controles fiscales. Debe apuntarse, de todos modos, que existen ciertas reglas que, en una perspectiva amplia, ofrecen un cimiento para posibles soluciones de "protección" al contribuyente respecto a ciertos procedimientos de control. A nivel constitucional puede aludirse al art. 14, que sanciona la inviolabilidad del domicilio³. A este fin, pueden establecerse controles en los casos y modos previstos en la ley de acuerdo con las garantías prescritas para la salvaguarda de la libertad personal. De todos modos, investigaciones e

¹ Cómo citar este artículo: Aquilanti F., Derechos fundamentales y controles fiscales, *Estudios Tributarios Europeos*, núm. 2/2014, (www.seast.it/revista), págs. 54-58.

² Federico Aquilanti, Doctorando en Derecho tributario europeo en la Universidad de Bolonia. Traducción al español a cargo de Daniel Casas Agudo. Doctor Europeo en Derecho Tributario Europeo por la Universidad de Bolonia. Profesor Titular de Derecho de Financiero y Tributario, Universidad de Granada.

³ Artículo 14 de la Constitución italiana.

inspecciones con objetivos fiscales son regulados por leyes especiales. En este sentido, la ley fiscal se caracteriza por la ausencia de pautas específicas para los "casos" en los que puede tener lugar un control⁴. En cualquier caso, es necesaria la autorización de la autoridad judicial así como el régimen general de libertad personal⁵. A nivel legislativo puede citarse el art. 12 del Estatuto del Contribuyente, bajo el cual se reconocen un conjunto claro de derechos y garantías (para el contribuyente). Asimismo, cuando comienza el control, el contribuyente debería ser informado de las razones que justifican el control; además, se da la posibilidad de realizar alegaciones durante el control durante no más de 30 días sin perjuicio de la facultad de prórroga en "casos" particulares⁶. Así pues, la falta de una regulación completa sobre la protección de contribuyentes en los controles fiscales no excluye el reconocimiento de derechos y garantías para estos. De hecho, las normas constitucionales y las del Estatuto, que son principios generales de la ley fiscal, ofrecen base legal para varias soluciones judiciales a fin de proteger a al contribuyente sujeto a control. Pensemos sólo en el principio, derivado de la jurisprudencia, sobre la invalidez de la prueba ilegalmente adquirida.

2. La postura del Tribunal Supremo italiano sobre la protección de los contribuyentes en los controles fiscales

El tribunal Supremo ha tratado en diversas ocasiones el tema de la protección de la inviolabilidad del domicilio del contribuyente en el momento de la entrada. Concretamente, si la autorización judicial constituye un garantía del contribuyente, estos, una auténtica protección procedimental para este último⁷. De hecho, el Tribunal Supremo, al destacar la protección de las libertades fundamentales, en particular la inviolabilidad del domicilio,

⁴ A. Fedele, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, en Riv. dir. trib., núm. 1, 2002, pág. 31.

⁵ A. Fedele, *op. ult. cit.*

⁶ Article 12, l. núm. 212 del 2012.

⁷ N. Monfreda – F. Stella, *L'invalidità dell'accesso domiciliare ai fini fiscali fondato su segnalazioni anonime*, en "il fisco", n. 1, 2013, pág. 2-117, F. Marucci, *È legittima la verifica fiscale presso l'abitazione dell'amministratore della società, a condizione che vi siano gravi indizi di evasione*, en "il fisco" n. 8, 2012, fasc. n. 2, pag. 1203, Cass. n. 631 de 18 de enero de 2012, Cass. n. 17957 de 19 de octubre de 2012, ambas en la base de datos "fisconline".

consideró la autorización judicial una condición sine qua non para el correcto ejercicio del poder inspector. Así, la cuestión es si los controles que tienen lugar en la residencia de un contribuyente o en la de otro cualquiera, sin autorización judicial, están cubiertas por la autorización. En un caso específico, el Tribunal consideró la autorización judicial un permiso, que es una condición para ejercer correctamente el control, como una garantía procedimental para el contribuyente. Este caso se refería a una inspección sobre una empresa italiana; la entrada implicaba a la empresa en cuestión y a sus socios. De este modo, la entrada ha de considerarse ilegítima dado que se llevó a cabo en un lugar diferente al previsto en el permiso, precisamente el domicilio de un persona desconocida para la empresa. Por tanto, fue ilegítima la confiscación de la documentación que se halló en la casa del desconocido. En consecuencia, el juez declaró ilegal valoración por la falta de autorización requerida por la policía judicial al magistrado.

En este sentido, "es claro que el permiso, al ser su fin proteger la inviolabilidad del domicilio, y, indirectamente por tanto, el ámbito de libertad del contribuyente, se convierte en una condición para la legitimidad del control y los subsiguientes decomisos. La imposibilidad de usar la prueba adquirida también se aplica al ámbito fiscal, de acuerdo con el derecho a la defensa reconocido por el art. 24 de la Constitución"⁸.

3. La influencia de los derechos fundamentales de la ECHR en los controles tributarios

En primer lugar, debe advertirse que la aplicabilidad de la convención a los controles tributarios es el resultado de una evolución de la jurisprudencia pasada: la sanciones fiscales, los incentivos tributarios y finalmente los reembolsos⁹. En este sentido, la sentencia "Ravon" reconocía, por primera vez, la eficacia de las garantías convencionales respecto al ejercicio del contro público¹⁰. Consecuentemente, el contribuyente puede hacer valer eficazmente las garantías de la convención ECHR ante cualquier

⁸ Cass, n. 17957 de 19 de octubre de 2012.

⁹ En este sentido, L. Del Federico, *La rilevanza dei principi della CEDU in materia tributaria: ricadute applicative e percorsi interpretativi*, en *Dialoghi tributari*, n. 4, 2009, pag. 381.

¹⁰ CEDU, 21 de febrero de 2008, *Ravon e altri c. Francia*, about L. Del Federico, *op. ult. cit.*

irregularidad que ocurra durante el control. Asimismo, el concepto de domicilio del art. 8 de la ECHR y del art. 7 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, incluyen no sólo la residencia privada sino también la sede de la empresa o el despacho profesional¹¹. Por tanto, el control es legítimo si se realiza conforme a la ley y al principio de proporcionalidad. En el caso de registros domiciliarios, existe para el contribuyente un "derecho fundamental, concreto y efectivo, para acudir a la protección judicial"¹².

Por último, el Tribunal, si el registro ya ha tenido lugar ilegalmente, decidirá sobre la regularidad del ingreso, la existencia de las condiciones para este, la corrección de las operaciones efectuadas, e impedirá o suspenderá su ejecución¹³.

4. Conclusión

La relación entre fiscalidad y derechos fundamentales es, como hemos visto, tiene una relevancia específica en el ámbito de los controles tributarios. Estos tienen la función de implementar, de un modo "patológico", el tributo y por tanto asegurar su correcta recaudación. Esta facultad, no obstante, debe ejercerse siguiendo procedimientos específicos. La sujeción a tales reglas, asegura, de hecho, un mayor respeto a las garantías del contribuyente. Debe advertirse que el ejercicio de ese control debe observar no sólo las normas establecidas por la legislación nacional, sino también los principios y libertades reconocidos en la Constitución y en la ECHR. Por una parte, a través del reconocimiento de la prohibición general de utilizar las pruebas adquiridas ilegalmente. De hecho, a pesar de la falta de una previsión expresa de prohibición, es la infracción de un derecho fundamental lo que determina la "sanción" de invalidez. Por otra parte, presinando para una previsión de remedios contra la irregularidad de los controles; la finalidad de esto es impedir la continuación de inspecciones vulneradoras de derechos fundamentales.

¹¹ S. Marchese, *Attività istruttorie dell'amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, en *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 2013, pág. 493

¹² S. Marchese, *op. ult. cit.*

¹³ S. Marchese, *op. ult. cit.*

On the other hand, pressing for the provision of remedies to irregularity of controls; The purpose of this is to prevent the continuation of the inspections in breach of fundamental rights.