

LA TUTELA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS Y LA EXPERIENCIA TRIBUTARIA ITALIANA¹

*Michele Ippolito*²

SUMARIO. 1. Introducción. 2. El Convenio Europeo de Derechos Humanos y la materia tributaria. 2.1. La tutela del derecho de propiedad. 2.2. El derecho a un proceso tributario equitativo. 2.3. Los derechos de los contribuyentes en el procedimiento tributario de inspección. 2.4. La prohibición de *ne bis in idem*. 3. Reflexiones finales sobre el sistema italiano.

RESUMEN

Este artículo examina los principios establecidos en el Convenio Europeo de Derechos Humanos que resultan relevantes en materia tributaria.

A pesar de un rechazo inicial hacía la aplicabilidad del Convenio en las relaciones entre Administraciones fiscales y contribuyentes, a día de hoy, y de forma paulatina, el TEDH ha abandonado los planteamientos más rígidos y llega a extender preceptos y principios de elaboración jurisprudencial, también en este ámbito, aunque de manera muy puntual.

Se examinan además la normativa y jurisprudencia italiana, valorando su ajuste al marco jurídico europeo.

ABSTRACT

This paper analyses provisions of the European Convention of Human Rights which are applicable in tax law.

Notwithstanding some previous denial on the applicability of the Convention to the relationship between tax administration and citizens, nowadays and little by little, the ECHR has shift from its original rigidity and extends provisions and principles of its case law in this field either, even very specifically.

¹ Recibido con fecha 9 de noviembre de 2016. Admitido con fecha 22 de noviembre de 2016.

² Doctor en Derecho, Universidad Carlos III de Madrid y Universidad de Pisa. Abogado especializado en derecho tributario.

Italian tax law and jurisprudence is also analyzed in order to assess its conformity with the European legal framework.

Palabras clave: Derecho tributario internacional; Convenio Europeo de Derechos Humanos; derecho de la propiedad; proceso equitativo; procedimiento de inspección de los tributos; derecho a no declararse culpable; derecho al respeto a la vida privada y familiar; secreto profesional; derecho a no ser juzgado o condenado dos veces; sistema tributario italiano.

Keywords: international tax law; European Convention of Human Rights; property law; due process; tax inspection procedure; right to not declare guilty; right to privacy in private and familiar life; professional secrecy; no double jeopardy; Italian tax system.

1. INTRODUCCIÓN.

En vía general, los convenios internacionales sobre los derechos humanos no se ocupan, por lo menos directamente, de la materia tributaria³.

Sobre la base de esta constatación, la doctrina y la jurisprudencia se han planteado la cuestión de si los derechos contemplados en tales instrumentos se puedan aplicar en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

La respuesta ha sido negativa durante muchos años, pues se ha sostenido, que el derecho tributario implica el ejercicio de un poder “soberano” que recae en el dominio interno del Estado. Sobre la base de este asiento, es tan solo el Estado que puede reconocer “de manera discrecional” algunas formas de tutela para los contribuyentes.

Actualmente, esta visión parece superada y tanto la doctrina como la jurisprudencia mantienen ahora que también en esta materia se debe respetar un núcleo duro de garantías de la posición subjetiva del contribuyente. Resulta pues de difícil justificación que el contribuyente no pueda criticar las modalidades con la que la Administración tributaria ejercite sus poderes.

³ Un convenio internacional que prevé expresamente que los derechos establecidos se aplican también en materia tributaria es la “*Convención Americana sobre Derechos Humanos*” suscrita en la conferencia especializada interamericana sobre derechos humanos. El artículo 8, apartado 1, de este convenio prevé que “*Toda persona tiene derecho a ser oída [...] ante la sustanciación de cualquier acusación penal*”

2. EL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS Y LA MATERIA TRIBUTARIA.

En el ámbito europeo, el tratado internacional más intenso que ofrece la tutela de los derechos humanos es el “Convenio Europeo de Derechos Humanos” (en resumen, CEDH).

Este convenio contempla expresamente las relaciones entre el Estado y los contribuyentes solamente en el artículo 1 del primer Protocolo Adicional, CEDH, que tutela el derecho de propiedad.

Sin embargo, alguna doctrina y cierta jurisprudencia consideran que otros principios contenidos en el CEDH se deben aplicar en materia tributaria.

En primer lugar, se ha alegado que el art. 6 CEDH, que prevé el derecho a un proceso equitativo, tiene cabida en el proceso tributario⁴ (o, en los países donde no existe un específico proceso tributario, en el procedimiento administrativo relativo)⁵.

Además, se ha alegado que esta disposición se debe aplicar también en el procedimiento de inspección de los tributos.

Recientemente, los Jueces de Estrasburgo han aplicado también en materia tributaria el art. 4, apartado 1, del Séptimo Protocolo Adicional, CEDH, que disciplina el “derecho a no ser juzgado o condenado dos veces”.

Hay también otros principios que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) ha considerado aplicables en la materia objeto de este trabajo. Por ejemplo, se ha aplicado el art. 7, titulado “*no hay pena sin ley*”, que prevé que “*nadie podrá ser condenado por una acción o una omisión que, en el momento en que haya sido cometida, no constituya una infracción según el derecho nacional o internacional*” y que “*no podrá ser impuesta una pena más grave que la aplicable en el momento en que la infracción haya sido cometida*”.

También se he aplicado el artículo 8, “*derecho al respeto a la vida privada y*

formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

⁴ Sobre este asunto, en doctrina, WHITE R.C.A., *The European Convention on Human Rights*, Oxford, 2002; DE SALVIA M., *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Napoli, 1997; PETTITI L.E. – DECAUX E. – IMBERT P.H., *La Convention européenne des droits de l'homme. Commentaire article per article*, Paris, 1995; MACDONALD R.S.J. – MATSCHER F. – PETZOLD H., *The European system for the protection of human rights*, Dordrecht-Boston-London, 1993; VELU J. – ERGEC R., *La Convention européenne des droits de l'homme*, Bruxelles, 1990.

⁵ Es el caso de España donde no existe un específico proceso tributario. En Italia, en cambio, sí existe un juez especial tributario, que conoce de los conflictos entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Este proceso especial está disciplinado por el Decreto Legislativo 545 y 546 de el 1992. Sobre el funcionamiento de el proceso tributario italiano, en general, cfr. BATISTONI FERRARA F. – BELLE' B., *Diritto tributario processuale*, V ed., Cedam, 2014; TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, II ed., Torino, 2014; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, II ed., Giuffrè, 2013.

familiar”, el art. 13, que prevé el “derecho a un recurso efectivo” y el art. 14 que prevé la “prohibición de discriminación”.

Dicho esto, en los epígrafes que siguen se analizan los efectos que la aplicación de estas disposiciones han tenido en el ámbito tributario⁶, tanto a nivel europeo, con los pronunciamientos de el Tribunal europeo, como a nivel nacional en Italia.

2.1. La tutela del derecho de propiedad.

El artículo 1 del Primer Protocolo Adicional prevé que

“Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional. Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas”.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos⁷ ha más veces afirmado que el precepto está constituido por tres disposiciones distintas.

La primera de aquellas, contenida en la primera parte del primer apartado, prevé el derecho de cada cual al pacífico disfrute de sus bienes; la segunda indica las dos condiciones que admiten la privación de un sujeto de la propiedad de sus bienes; mla tercera a su vez contenida en el segundo apartado, prevé que la propiedad de los particulares puede ser limitada para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.

Para la doctrina, este artículo expresa el principio que la riqueza (tanto en forma de renta como en forma de patrimonio) no puede ser confiscada, tampoco en consecuencia de medidas que tienen naturaleza tributaria.

Por tanto el Estado ya no puede ordenar niveles de imposición que mermen de

⁶ Sobre la aplicación de las tutelas previstas por el CEDH en la materia tributaria, v. BILANCIA F. – CALIFANO C. – DEL FEDERICO L. – PUOTI P. (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014; KOFLER G. - ADURO M.P. – PISTONE P. (a cura di), *Taxation and human rights in Europe and the world*, Amsterdam, 2011; DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010; MARTINEZ MUNÓZ, *La Aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en Materia Tributaria: un Análisis Jurisprudencial*, Aranzadi, 2002; KLEEMANS, *The relationship between the national system of legal protection of the taxpayer and the European convention on human rights*, in *EC tax review*, 2000; LE GALL-GERARD, *Les recours des contribuables sur le fondement de la convention Européenne de sauvegarde des Droits de l’homme et des libertés fondamentales*, in *Droit fiscal*, 1994; VAN DEN BROEK, *Taxation and the European convention on Human Right*, in *European Taxation*, 1985.

⁷ TEDH, 23 septiembre 1982, *Sporrong and Lönnroth v. Sweden*; TEDH, 16 abril 2002, *Dangeville v. France*.

manera significativa la riqueza de los contribuyentes.

Sobre la base de esta interpretación, el Tribunal europeo⁸ ha afirmado que las medidas, también de naturaleza tributaria, que conllevan una injerencia en el derecho de propiedad tienen que realizar un justo equilibrio entre el interés general de la comunidad y el interés individual a un pacífico y tranquilo disfrute de la propiedad.

La exigencia de este equilibrio, previsto en línea general con referencia a cada posible interferencia en el derecho de propiedad, ha sido reiterado específicamente en materia tributaria. El Tribunal europeo⁹ ha sostenido que las obligaciones económicas que derivan por la imposición de tributos y contribuciones no pueden imponer una carga excesiva a los contribuyentes.

Aunque el Juez de Estrasburgo haya claramente afirmado que los Estados no pueden imponer el pago de tributos que inciden de manera sustancial en la riqueza de los individuos incidiendo en su patrimonio, no ha individuado el límite máximo de la imposición¹⁰ que conlleva una violación del artículo en cuestión.

El Tribunal europeo ha afirmado que las decisiones en este ámbito implican una valoración de numerosos factores políticos, económicos y sociales que el Convenio reserva a la competencia de los Estados contratantes, ya que las autoridades nacionales son las que mejor pueden valorar el correcto importe de la carga tributaria.

Desde hace algunos años, los Jueces de Estrasburgo¹¹ han afirmado que la cuantía del tipo impositivo no es suficiente en sí misma para verificar si hay una violación de el art.1 del Primer Protocolo Adicional CEDH, pues procede valorar el contexto económico general, dejando en mano del legislador de cada Estado la individuación del límite máximo de imposición¹².

2.2. El derecho a un proceso tributario equitativo.

⁸ TEDH, 28 octubre 1999, *Brumărescu v. Romania*.

⁹ TEDH, 7 julio 1989, *Tre Traktörer AB v. Sweden*; TEDH, 16 enero 1995, *Travers and others v. Italy*; TEDH, 16 marzo 2010, *Di Belmonte v. Italy*.

¹⁰ En la doctrina, sobre este tema, v. LÓPEZ ESPADAFOR C.M., *Imposte indirette, equità fiscale e tutela del diritto di proprietà nell'ordinamento europeo*, en *Rassegna tributaria*, 2016, p. 122; GIOVANNINI A., *Il limite quantitativo all'imposizione nel principio costituzionale di progressività*, en *Rassegna Tributaria*, 2015, p. 1340; DORIGO S., *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, en *Rivista di Diritto Tributario*, 2011, p. 41; FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, p. 217; GALLO F., *Etica, fisco e diritto di proprietà*, en *Rassegna Tributaria*, 2008, p. 11; GARCÍA DORADO F., *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Madrid, 2002; CAZORLA PRIETO L.M., *Derecho financiero y tributario (parte general)*, Navarra, 2000, p. 112; PALAO TABOADA C., *La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario*, en *Hacienda y Constitución*, Madrid, 1979.

¹¹ TEDH, 14 mayo 2013, *N.K.M. v. Hungary*.

¹² TEDH, 23 febrero 1995, *Gasus Dosier y Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*; TEDH, 23 octubre 1997, *The National & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society v. United Kingdom*.

El art. 6, apartado 1, CEDH, récita:

“Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella”.

Esta disposición, que enuncia el principio de “proceso justo”¹³, expresamente se refiere a los litigios de naturaleza civil y penal. La falta de referencia a todo tipo de procedimiento inclinó inicialmente el Tribunal europeo a considerar que la disposición en objeto no tendría aplicación en el ámbito tributario, y de ese planteamiento fue expresión la sentencia *Schouten*.¹⁴

Sucesivamente en *Ferrazini*¹⁵, el Tribunal reconoció que un procedimiento tributario tiene objeto patrimonial, pero mantuvo que las obligaciones patrimoniales de los contribuyentes con las administraciones públicas, a tenor del art. 6 deben ser consideradas de carácter exclusivamente interno, y no pueden incluirse en el concepto de “derechos y obligaciones de carácter civil”. Esta “dicotomía” destinataria de severas críticas por la doctrina en lo que llevaba toda la pinta de una intolerable disparidad de trato según la relación fuese de derecho privado o de derecho público, fue objeto de un cambio paulatino, cuya brecha se abrió por la vía de la tutela penal, donde más patente era la vulneración de los derechos fundamentales de los contribuyentes personas físicas.

Fueron pues las **disposiciones tributarias con sanción penal**, las que se vieron afectadas por la extensión de la tutela del art. 6.¹⁶

Para el Juez de Estrasburgo el carácter penal de una sanción constituye un concepto autónomo en la sistemática del Convenio. Por tanto, la definición de derecho interno entre sanciones penales y administrativas no tiene carácter vinculante. De otro modo se dejaría a la discrecionalidad de cada Estado miembro la aplicabilidad del CEDH, con evidente menoscabo de la función garantista del Convenio y fragmentación del marco de tutela único que se propone alcanzar.

¹³ En la doctrina, respecto a la aplicación del principio de proceso justo en materia tributaria, v. GIOVANNINI A., *Giustizia e giustizia tributaria (riflessione breve su giusto processo e art. 6 Cedu)*, en *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, p. 275; PODDIGHE A., *Giusto processo e processo tributario*, Cagliari, 2010; TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, p. 11; PERRONE L., *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rassegna tributaria*, 2007, p. 675; BAKER P., *Taxation and the European Convention of Human Rights*, in *European Taxation*, 2000, p. 298; VAN DEN BROEK P., *Taxation and the European Convention on Human Rights*, in *European Taxation*, 1985, p. 344.

¹⁴ TEDH, 9 diciembre 1994, *Schouten and Meldrum v. the Netherlands*.

¹⁵ TEDH, 12 julio 2001, *Ferrazzini v. Italy*.

¹⁶ En doctrina, v. GIOVANNINI A., *Le sanzioni per omesso versamento dell'Iva davanti alla Cort e di Giustizia*, en *Corriere tributario*, 2016, p. 439; SACCHETTO C., *Sanzioni tributarie e Cedu*, en *Rassegna tributaria*, 2015, p. 483.

Con la **sentencia Engel**¹⁷ se fijan las pautas generales para la valoración de las sanciones, con particular atención a su carácter aflictivo, finalidades de disuasión y aplicabilidad general. Si estos elementos se reúnen, la sanción tiene carácter penal o sustancialmente penal.¹⁸ Además, con referencia a la materia tributaria, el Tribunal europeo ha detallado los principios de su jurisprudencia adaptándolos a las peculiaridades de la disciplina tributaria. Así, por ejemplo, la naturaleza aflictiva de la sanción cuasi-penal consistirá en muchos casos en una suma considerable de pagar, que se añade al monte primitivo del tributo, y que la jurisprudencia del TEDH sitúa entre el 20 y el 40% o más,¹⁹ negándola en cambio cuando el importe de la multa practicada ronde el 10%²⁰.

Si en la **sentencia Jussila**²¹, el Tribunal europeo ha reafirmado el enfoque casuístico que caracteriza su jurisprudencia sobre la cuestión, no es menos cierto que la aplicación de los criterios de valor ante mencionados ha permitido cuestionar en muchas sentencias la naturaleza exclusivamente administrativa de las sanciones controvertidas.²²

El proceso tributario además ha acabado beneficiándose de ulteriores garantías derivadas de una aplicación cada vez más extensa de los principios del justo proceso del art. 6 del CEDH y del art. 1 del Primer Protocolo Añadido.

Con la sentencia Lehtinen²³ y con la sentencia Kallio²⁴ se ha reconocido el derecho del contribuyente de contestar la pretensión de la Administración tributaria con la proposición de **pruebas testificales**, garantía generalmente reservada, en cuanto a su carácter mandatorio se refiere – en el proceso penal.

Con la sentencia Editions Périscope²⁵ el Tribunal ha afirmado que las lites sobre la reparación de los daños que se derivan del **desconocimiento de una facilitación tributaria** se comprenden en el ámbito de aplicación del art. 6; y con la sentencia Hentrich²⁶ se han considerado aplicables las garantías del mismo precepto en materia de **prelación de la Administración tributaria**.

Otro ámbito de aplicación del Convenio ha sido el procedimiento de **reembolso**

¹⁷ TEDH, 8 junio 1976, *Engel and others v. The Netherlands*.

¹⁸ V., también, TEDH, 21 febrero 1984, *Ozturk v. Germany*; TEDH, 9 octubre 2003, *Ezeh and Connors v. United Kingdom*.

¹⁹ TEDH, 23 julio 2002, *Janosevic v. Sweden*; TEDH, 20 septiembre 2011, *AO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*.

²⁰ TEDH, 3 junio 2003, *Morel v. France*.

²¹ TEDH, 23 noviembre 2006, *Jussila v. Finland*.

²² TEDH, 24 febrero 1994, *Bendenoun v. France*; TEDH, 29 agosto 1997, *A.P. v. Switzerland*; TEDH, 25 septiembre 2007, *Lonke v. Belgium*.

²³ TEDH, 22 julio 2008, *Hannu Lehtinen v. Finland*.

²⁴ TEDH, 22 julio 2008, *Kallio v. Finland*.

²⁵ TEDH, 26 marzo 1992, *Editions Périscope v. France*.

²⁶ TEDH, 22 septiembre 1994, *Hentrich v. France*.

de los tributos. En la sentencia *Dangeville*²⁷ se ha manifestado que el derecho de crédito de una sociedad al reembolso del impuesto sobre el valor añadido constituye un activo asimilable al derecho de propiedad tutelado en el art. 1 del Primer Protocolo Adicional y la misma disposición se considera violada cuando la administración recurrida omite pagar intereses legales por sumas indebidamente cobradas hasta tanto dure la retención²⁸.

2.3. Los derechos de los contribuyentes en el procedimiento tributario de inspección.

Hace poco, los Jueces de Estrasburgo han extendido las tutelas del art. 6 del CEDH al procedimiento de inspección de los tributos en cuanto funcionalmente preordinado a la celebración de un juicio.

Empezando por el derecho a mantenerse en silencio y a no declararse culpable, el Tribunal europeo, lo extiende a la producción documental, como derecho a no colaborar con la autoridad procedente y a no entregarle informes o documentación de los que puede aun indirectamente, derivarse la incriminación del interesado o la aplicación de una sanción tributaria.²⁹

Resultan por tanto prohibidas las actuaciones, si bien legalmente amparadas, de las administraciones que suministran sanciones en caso de rechazo del contribuyente a entregar documentación de contenido incriminatorio.

En el **caso *Funke***³⁰ la Administración tributaria francesa, después de un acceso en el domicilio de un contribuyente, le exigía la entrega de extractos relativos a cuentas bancarias que tenía en el extranjero de cuya existencia los inspectores tenían conocimiento. De cara a la negativa, la Administración le impuso una sanción, en violación del art. del CEDH:

En el **caso *Shannon***³¹ el Tribunal ha afirmado que obligar un sujeto a contestar preguntas durante una inspección cuyo contenido puede utilizarse en su contra en un procedimiento penal, conlleva una violación del derecho a no declararse culpable.

Con relación al tema de los accesos, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos también suele referirse al art. 8, CEDH, “*Derecho al respeto a la vida privada y familiar*” que en el primer apartado dispone que “*Toda persona tiene derecho al respeto*

²⁷ TEDH, 16 abril 2002, *Dangeville v. France*. V. también TEDH, 22 julio 2003, *Cabinet-Diot y SA Savoye v. France*.

²⁸ TEDH, 9 marzo 2006, *Eko-Alda Avec v. Greece*.

²⁹ TEDH, 3 mayo 2001, *J.B. v. Svizzera*; TEDH, 5 abril 2012, *Chambaz v. Switzerland*.

³⁰ TEDH, 25 febrero 1993, *Funkee v. France*.

³¹ TEDH, 4 octubre 2005, *Shannon v. United Kingdom*.

de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia”³².

En el **caso Ravon**³³, la Administración tributaria francesa había realizado un acceso en el domicilio de un contribuyente y de una sociedad. Le normativa francesa preveía que el acceso en los domicilios y el secuestro de documentación podían realizarse con una autorización relajada por el Tribunal a petición de la Administración tributaria, sobre la base de indicios de fraude fiscal y con la finalidad de buscar pruebas de las violaciones. Los perjudicados recurrieron en la instancia y en casación, sin éxito, pues a juicio de los tribunales franceses el fundamento de la autorización era el indicio de fraude fiscal, y no la gravedad de la misma.

El Tribunal europeo enjuicia el asunto bajo las lentillas del artículo 6 CEDH y, trayendo a colación el art. 13 CEDH, afirma que en materia de accesos en sus domicilios los contribuyentes deben poder obtener un control jurisdiccional efectivo, sobre la regularidad de la decisión que autoriza tanto la inspección como la existencia de los presupuestos de la autorización. Además, los recursos disponibles deben permitir prevenir la ejecución del acceso o, si el acceso que se considera irregular ya se ha iniciado, garantizar al interesado una indemnización. En el caso de autos, la posibilidad de un mero recurso de casación era insuficiente a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes, y por eso la disciplina procesal francesa violaba el art. 6 CEDH.

El Tribunal europeo ha reconocido conculcación de los artículos 6 y 8 en muchas otras decisiones.

En el **caso Maschino**³⁴ ha afirmado que la legislación de los Estados miembros debe ofrecer unas garantías suficientes contra los abusos de poder de los verificadores durante los accesos.

A fin de verificar la existencia de un abuso, habrá de ponderar la congruencia de la motivación de la autorización al acceso, su necesidad objetiva, que la registración sea vigilada por un juez, y que el secreto profesional sea respetado asegurándose en todo momento el derecho de defensa.

Además, la tutela contenida en el artículo 8 incluye la correspondencia, sin alguna distinción entre la correspondencia particular y la relativa a los negocios, tanto cerrada como abierta³⁵.

³² El segundo apartado prevé que “no podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás”.

³³ TEDH, 21 febrero 2008, *Ravon and others v. France*.

³⁴ TEDH, 16 octubre 2008, *Maschino v. France*. V., también, TEDH, 20 noviembre 2008, *IFB v. France*.

³⁵ TEDH, 16 diciembre 1992, *Niemietz v. Germany*.

Respecto al secreto profesional el Tribunal europeo en un caso reciente³⁶ ha tenido la posibilidad de pronunciarse sobre el rol de los abogados y la oposición del secreto profesional a una Administración tributaria que registre el despacho de un letrado en búsqueda de fuentes de prueba.

Los jueces europeos han afirmado que el término “domicilio” del artículo 8 incluye también el despacho de un profesional.

El acceso y secuestro documental en un despacho de un abogado incluye no sólo una violación del secreto profesional, sino que también del domicilio y del derecho de no auto culparse del cliente del profesional. Así que, si el derecho de un Estado contratante prevé la posibilidad de accesos y de registro domiciliario en el despacho profesional, esta posibilidad debe ser rodeada de garantías específicas y limitada a casos particulares, como el concurso del profesionalista en un ilícito fiscal o para reprimir el blanqueo de capitales.

En el presente caso, en que la Administración lamentaba la necesidad de inspección y secuestro en el bufete del letrado de una mercantil debido a la imposibilidad de efectuar con éxito registros en las dependencias sociales, el Tribunal europeo ha considerado la actividad desproporcionada respecto al fin indicado en la autorización de acceso, declarando la violación del art. 8 del CEDH.

2.4. La prohibición del *ne bis in idem*.

El artículo 4 de el Séptimo Protocolo Adicional, CEDH³⁷, titulado “*Derecho a no ser juzgado o condenado dos veces*”, prevé que “*nadie podrá ser perseguido o condenado penalmente por los tribunales del mismo Estado, por una infracción por la que ya hubiera sido absuelto o condenado en virtud de sentencia firme conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado*”.

Este principio, contemplado expresamente en materia penal, para el Tribunal europeo se debe aplicar también en los procesos tributarios, cuando la sanción tributaria

³⁶ TEDH, 24 julio 2008, *André v. France*.

³⁷ Sobre el tema de el *ne bis in idem*, específicamente en materia tributaria, v. GIOVANNINI A., *Il principio del ne bis in idem sostanziale*, en *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, tomo I, Milano, 2016, p. 1265; PODDIGHE A., *Il divieto di bis in idem tra procedimento penale e procedimento tributario secondo la Corte Europea dei Diritti dell’Uomo: il caso Nykänen v. Finlande le possibili ripercussioni sul sistema repressivo tributario interno*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2014, p. 104; CENTORE P., *Alla Corte UE la rilevanza del ne bis in idem nel comparto fiscale – Ne bis in idem e sanzioni fiscali: una rivoluzione culturale prima che giuridica*, en *GT – Rivista di Giurisprudenza tributaria*, 2016, p. 78; GIOVANNINI A., *La Corte EDU ribadisce il divieto di doppia sanzione e la Cassazione rinvia alla Consulta*, in *Corriere tributario*, 2015, p. 905; GIOVANNINI A., *Il ne bis in idem per la Corte Edu e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, in *Rassegna Tributaria*, 2014, p. 1164; GIOVANNINI A. – MURCIANO L.P., *Il principio del ne bis sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta*, en *Corriere tributario*, 2014, p. 1548; D’ANGELO G., *Ne bis in idem e*

tiene naturaleza penal sobre la base de los criterios establecidos con la sentencia *Engel*.

Por tanto, a conclusión del proceso penal, la Administración tributaria no podrá imponer otra sanción administrativa tributaria, si ya impuso una en un momento anterior, con objeto los mismos hechos materiales.

En la sentencia *Ruotsalainen*³⁸ el Tribunal se enfrentó a un caso donde un contribuyente, después de ser juzgado en un proceso penal por una imputación de fraude fiscal, fue sometido a un procedimiento tributario en el que se le conminó una sanción administrativa tributaria. Dado que, sobre la base de los criterios establecidos con la sentencia *Engel* en el presente asunto los jueces de Estrasburgo consideraron las sanciones administrativas tributarias de naturaleza penal, el Tribunal europeo absolvió al recurrente, aclarando violado el principio de *ne bis in idem*.

Esta jurisprudencia se ha reiterado en la sentencia *Nykänen*³⁹ en que un contribuyente, condenado al pago de una sanción pecuniaria penal, lamentó la infracción del art. 4 del Séptimo Protocolo Adicional, CEDH lo que llevó al Tribunal europeo a reiterar su doctrina de *ne bis in idem*, sobre la base de la naturaleza penal de la sanción tributaria.⁴⁰

3. REFLEXIONES FINALES RESPECTO AL SISTEMA ITALIANO.

De los epígrafes anteriores ha quedado claro que los principios establecidos por el Convenio Europeo de Derechos Humanos que resultan de aplicación a la materia tributaria son la tutela del derecho de la propiedad, el derecho a un proceso tributario equitativo y la prohibición de el *ne bis in idem*.

A partir de esta base, el Tribunal Europeo ha alargado el núcleo de la tutela a situaciones jurídicas subjetivas diversas, determinando un marco de protección bastante favorable al contribuyente, en que tienen cabida, entre otros, el derecho a no declararse culpable y el derecho al secreto profesional.

Objeto del presente epígrafe es el ordenamiento italiano, del que abordamos los rasgos fundamentales, intentando averiguar si la legislación y jurisprudencia se ajustan a las pautas definidas por el TEDH.⁴¹

sanzioni tributarie: precisazioni della Corte EDU, in *Rassegna Tributaria*, 2015, p. 270; POELMANN E., *Some fiscal issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union*, in *Intertax*, 2015, p. 173.

³⁸ TEDH, 16 junio 2009, *Ruotsalainen v. Finland*.

³⁹ TEDH, 20 mayo 2014, *Nykänen v. Finland*.

⁴⁰ V., también, TEDH, 4 marzo 2014, *Grande Stevens v. Italy*; TEDH, 27 noviembre 2014, *Luky Deu v. Sweden*.

Respecto a la exigencia de un “proceso justo” es de anteponer que su definición está contemplada en el derecho positivo a más alto nivel, pues desde 1999 se ha modificado el art. 111 de la Constitución italiana, a cuyo tenor “*la jurisdicción se realiza por medio del justo proceso regulado por la ley*” y “*cada proceso se debe desarrollar en el contradictorio entre las partes, en igualdad de condiciones, por un Tribunal independiente e imparcial. La ley asegura que el proceso se desarrollará dentro de un plazo razonable*”.⁴²

El proceso justo del art. 111 de la Constitución italiana⁴³ en muchos aspectos, se corresponde fielmente con la definición que del mismo aporta el TEDH, y en algunos aspectos hasta aumenta la tutela de los particulares, ya que refiriéndose a “cada proceso” proclama sin lugar a dudas su aplicabilidad general e incondicionada a cualquier juicio civil, penal o administrativo, incluido el proceso tributario.

Así las cosas hay que poner de relieve que la jurisprudencia constitucional italiana se caracteriza por ser mucho más conservadora de los jueces europeos. En un curioso juego inverso respecto a la jurisprudencia del TEDH – en que como es sabido, el Tribunal parte de un texto normativo básico, del que alarga alcance y ámbito de aplicación – el Tribunal Constitucional de Italia, haciendo hincapié en conceptos controvertidos y de difícil concreción práctica como el “interés fiscal” o las peculiaridades del proceso tributario, restringe en esta materia las garantías proclamadas incondicionalmente por el art. 111 de la Constitución.

Sin podernos detener en un análisis de detalle sobre esta delicada cuestión merecedora de otros esfuerzos que no el que aquí se realiza, nos basta con mencionar rápidamente algunos de los puntos, quizá los de más calado práctico, señalando al mismo tiempo la posición de la doctrina que, de cara a la actitud del juez constitucional, define el proceso tributario como un proceso de segunda categoría.⁴⁴

Respecto al principio de independencia e imparcialidad de los jueces⁴⁵, en Italia,

⁴¹ Sobre el tema de los derechos de los contribuyentes, en general, en el sistema tributario italiano, v. GIOVANNINI A., *Il re fisco è nudo*, II ed., Milano 2016.

⁴² Traducción mía.

⁴³ Sobre el principio de “justo proceso” aplicado en el derecho tributario italiano, v. PODDIGHE A., *Giusto processo e processo tributario*, Cagliari, 2010; PODDIGHE A., *Giusto processo, doppio grado di giudizio e ragionevole durata del processo tributario*, en *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, p. 512; GIOVANNINI A., *L'interpretazione secundum constitutionem come strumento di riforma del processo tributario*, en *Diritto e pratica tributaria*, 2013, p. 11057; RUSSO P., *Il giusto processo tributario*, in *Rassegna tributaria*, 2004, p. 11; PERRONE L., *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rassegna tributaria*, 2007, p. 675; DEL FEDERICO L., *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in AA. VV., *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, I, 2012, p. 253.

⁴⁴ GIOVANNINI A., *Recepimento e limiti dei principi europei ed internazionali nel processo tributario*, relación tratada a Turín el 8 de octubre de 2016 a el V Congreso anual de la *Associazione Italiana dei professori di Diritto tributario* con el título “*funzione tributaria e processo*”, 2016.

⁴⁵ V. GIOVANNINI A., *Giurisdizione ordinaria o mantenimento della giurisdizione speciale tributaria?*, en *Diritto e pratica tributaria*, 2016; TROMBELLA L., *La tutela giurisdizionale avverso gli atti istruttori illegittimi*, en *Corriere tributario*, 2016, p. 2381; GIOVANNINI A., *Azione e processo tributario: una*

los magistrados tributarios no acceden al cargo por concurso oposición, y diferente que los magistrados ordinarios, dependen del Gobierno, y concretamente del Ministerio de Economía, del que también depende la Administración tributaria. Es el Ministerio de Economía que encauza los procedimientos disciplinarios, aplica las sanciones, realiza los nombramientos y administra las retribuciones. Es más los jueces tributarios en muchas ocasiones son ex empleados de la Administración estatal de recaudación de los tributos.

La audiencia pública además es un trámite meramente eventual, remitida a la voluntad de las partes y no deriva, como debería, de la necesidad un interés público de publicidad de actuaciones en la administración de la justicia.⁴⁶

Otra dolencia de la que sufre el proceso tributario consiste en la práctica de la prueba ya que la disciplina reguladora prohíbe las fuentes de prueba oral,⁴⁷ opción avalada por el Tribunal Constitucional Italiano,⁴⁸ en conflicto abierto con la doctrina, que denuncia la violación del derecho de defensa del art. 24 de la Constitución.⁴⁹

Recientemente, el Tribunal Supremo italiano ha establecido que si un contribuyente no puede producir ninguna fuente de prueba documental por pérdida inculpable (ej. hurto o incendio de los soportes papel) no se le podrá negar por parte de los tribunales de la instancia la presentación de testigos que declaren en su defensa.⁵⁰

De cara a la jurisprudencia del TEDH sobre el derecho a la prueba oral, la preclusión del ordenamiento italiano no obstante la apertura del Supremo, no me parece ajustarse a derecho, siendo precisa una intervención del legislador o una declaración de inconstitucionalidad parcial por violación del bloque de legalidad, que remedie la actual condición de desajuste.

Por lo que al derecho de no declararse culpable se refiere, en el sector tributario italiano este principio simplemente no encuentra aplicación ni durante el procedimiento administrativo de averiguación ni en el juicio posterior que se sustancie.

discussione sulla tutela dei "beni della vita", en Rassegna tributaria, 2015, p. 3; GIOVANNINI A., Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma, en Rassegna tributaria, 2013, p. 464; GIOVANNINI A., Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi su giusto processo), en Rassegna tributaria, 2011, p. 271.

⁴⁶ Artículo 33, Decreto Legislativo n. 546/1992.

⁴⁷ Artículo 7, apartado 4, Decreto Legislativo n. 546/1992.

⁴⁸ Tribunal Constitucional italiano, sentencia n. 18/2000.

⁴⁹ Sobre este asunto, v. MARCHESELLI A., *L'inapplicabilità dei principi del giusto processo al contenzioso tributario può essere derogata se si controverta sulle sanzioni*, in *GT- Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2007, p. 389; MULEO S., *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale*, in *Rassegna tributaria*, 2002, p. 1989; RUSSO P., *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura nel tempo*, in *Rassegna tributaria*, 2000, p. 567.

⁵⁰ Tribunal Supremo italiano, sentencia n. 25713 de 9 de diciembre 2009; Tribunal Supremo italiano, ordenanza n. 587 de 15 de enero 2010.

Cada vez que un contribuyente no contesta a las preguntas de la Administración tributaria o no produce la documentación solicitada, los agentes de la administración deben adoptar medidas de sanción, como medio de coacción y represión; además, la documentación que el contribuyente no exhibe durante el procedimiento de inspección, no podrá ser utilizada a su favor en el sucesivo proceso tributario. En todo caso la actitud renitente del investigado podrá por disposición legal, ser objeto de evaluación negativa tanto por parte del juez tributario como del juez ordinario en un eventual proceso penal.

Tanto el artículo 6 del CEDU como el artículo 111 de la Constitución italiana, prevén que el proceso se debe concluir “*dentro de un plazo razonable*”. En el ordenamiento tributario italiano no sólo por las vías de hecho se conculca el derecho al plazo razonable, sino que la dilación indebida ha encontrado el respaldo inesperado en la doctrina del Tribunal Supremo, que ha en repetidas ocasiones negado la posibilidad de una reparación equitativa por excesiva duración del proceso.⁵¹

En relación con el derecho al respeto de la vida privada y familiar y correspondiente prohibición de violación de accesos en los domicilios, en el sistema tributario italiano se diferencia entre el domicilio de los profesionales y de las empresas y el domicilio de los particulares. En general, para el acceso al domicilio de profesionales y empresas es suficiente la autorización del Director de la Administración tributaria que realiza la inspección, mientras que para el acceso al domicilio de un particular es necesaria además autorización judicial por mandato constitucional (art. 14 Constitución Italiana).

Aunque las garantías se respetan, es de señalar cierta facilidad en el otorgamiento de autorizaciones de acceso, cuya motivación es en muchos casos meramente formal e inadecuada y difícilmente compatible con el estándar exigido por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Respecto al **principio de *ne bis in idem*** se debe, en primer lugar, examinar si las sanciones administrativas infligidas por la Administración tributaria italiana tienen naturaleza penal sobre la base de los criterios establecidos por el Tribunal europeo en la sentencia *Engel*.

Sobre las bases de los criterios ante citados, la doctrina considera las sanciones

⁵¹ v. Tribunal Supremo italiano, 15 julio 2008, n. 19367. En la doctrina italiana, respecto a el problema de la duración de los procesos, v. GIOVANNINI A., *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Rassegna tributaria*, 2011, p. 271; BOLETTO G., *Brevi osservazioni in ordine all'applicabilità della legge Pinto al processo tributario*, en *Rivista di diritto tributario*, 2002, p. 590.

administrativas tributarias de naturaleza penal, ya que satisfacen las características de generalidad, disuasión y aflicción.

Respecto la cuantía de las sanciones, por ejemplo en caso de violaciones relativas a la declaración de la renta de los impuestos directos, el tipo de la sanción oscila entre el 120% y el 240% del tributo a devengar⁵².

Respecto a las relaciones entre las sanciones penales y las sanciones tributarias, el decreto legislativo 74/2000 de 10 de marzo que disciplina los delitos en materia tributaria (en relación a los impuestos directos sobre las rentas y al impuesto sobre el valor añadido) prohíbe el cúmulo. De hecho en el sistema italiano se aplica el principio de especialidad, según el cual si el mismo hecho está penado con una sanción penal y una sanción administrativa, se aplica la disposición especial, es decir la penal⁵³.

Sin embargo, el principio no es de aplicación para los delitos societarios. En este caso la sanción administrativa que se inflige a la sociedad se cumula con la sanción penal infligida a la persona física que ha cometido la infracción. El Tribunal Supremo italiano, con la auto de 13 de octubre de 2016 n. 20675 ha levantado la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea para poder apreciar la conformidad del ordenamiento nacional con el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, interpretado a la luz de el artículo 4, Protocolo 7, CEDH.

De cara a lo reseñado creo que pueda afirmarse que la legislación tributaria italiana no se ajusta en su totalidad a los principios establecidos en el Convenio Europeo de los Derechos Humanos y en la Constitución italiana a favor de los contribuyentes, y en ocasiones es la jurisprudencia la que, en obsequio a principios anticuados de favor para la administración, omite de aplicar las tutelas legales de la forma plena en que estén establecidas. Sin embargo es también de señalar un trayecto paulatino de adecuación que lentamente está elevando el estándar de protección del contribuyente y acercando la jurisprudencia italiana a la del TEDH.

⁵² Artículo 1, apartado 1, Decreto Legislativo n. 471/1997.

⁵³ Artículo 19, apartado 1, Decreto Legislativo n. 74/2000.