

BARCELONA

Diagonal, 640 bis
08017 Barcelona
Tel.: (34) 93 415 74 00

BILBAO

Alameda Recalde, 36
48009 Bilbao
Tel.: (34) 94 415 70 15

BRUSELAS

Avenue Louise, 267
1050 Bruselas
Tel.: (32) 231 12 20

LISBOA

Avenida da Liberdade, 131
1250-140 Lisboa
Tel.: (351) 213 408 600

LONDRES

Five Kings House
1 Queen Street Place
EC 4R 1QS Londres
Tel.: +44 (0) 20 7329 5407

MADRID

Castellana, 216
28046 Madrid
Tel.: (34) 91 582 91 00

MÁLAGA

Marqués de Larios, 3
29015 Málaga
Tel.: (34) 952 12 00 51

NUEVA YORK

126 East 56th Street
New York - NY 10022
Tel.: +1 (646) 736 3075

VALENCIA

Gran Vía Marqués
del Turia, 49
46005 Valencia
Tel.: (34) 96 351 38 35

VIGO

Colón, 36
36201 Vigo
Tel.: (34) 986 44 33 80

EL TEDH Y EL DERECHO A GUARDAR SILENCIO Y LA IGUALDAD DE ARMAS EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

José Manuel Calderón

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Consejero académico de Gómez Acebo y Pombo*

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, a través de su sentencia de 5 de abril de 2012, Application nº11663/04, Caso **Chambaz v. Switzerland**, se ha vuelto a pronunciar sobre dos cuestiones de gran relevancia en procedimientos tributarios relacionados con la persecución del fraude y la evasión fiscal: el derecho a la no incriminación/*right of silence*, y el derecho de igualdad de armas.

Doctrina precedente del TEDH

En relación con el derecho guardar silencio o no declarar, el TEDH ya se ha pronunciado con anterioridad en varias sentencias (*Bendenoun v. France*, *Jussila v. Finland*, *JB v. Switzerland*, *Allen vs. UK*) en el sentido de que el art.6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos puede resultar vulnerado en determinados casos donde normas o prácticas nacionales que compelen a una persona a revelar oralmente datos (o a producir documentos no existentes) que pueden tener alcance incriminatorio en el marco de un proceso penal o de un procedimiento tributario de carácter sancionador cuando del mismo pueda resultar la imposición de una "*criminal charge*" (tal concepto no comprende todo tipo de sanciones tributarias sino las que poseen cierta gravedad). Así, de acuerdo con la doctrina precedente del TEDH, sólo los materiales que pueden ser obtenidos desconociendo la voluntad del acusado son los que resultarían excluidos por el derecho de no autoinculpación, en tanto que aquellos materiales que tienen existencia independiente de la voluntad del acusado sí podrían emplearse en el marco

del proceso punitivo. En buena medida esta distinción pivota sobre la circunstancia de que la Administración conozca la existencia de los materiales o documentos que tienen existencia independiente de la voluntad del acusado, de manera que la coerción se produce en torno a su aportación y no respecto de la producción de su existencia (su revelación a través de su testimonio bajo coacción). La mayor parte de la doctrina española considera que la documentación de llevanza obligatoria *ex lege* tiene existencia independiente y su aportación no violenta la autoincriminación, en tanto que los demás supuestos se postula adoptar un análisis casuístico y no mecánico en aplicación de los criterios apuntados.

La nueva doctrina en el caso Chambaz v. Switzerland

Ahora, el TEDH vuelve sobre esta materia en el marco de un caso donde un contribuyente suizo es objeto de procedimientos tributarios de inspección de su IRPF en un contexto de investigación de fraude/evasión fiscal. El contribuyente se negó a aportar la documentación solicitada por la Inspección y fue sancionado con multas por importe de 5000 CFH. Finalmente, el contribuyente fue regularizado por descubrimiento de renta no declarada soportando una sanción por evasión fiscal por importe de 1 millón CFH.

El TEDH aceptó la aplicación del art.6 CEDH al tratarse de un procedimiento tributario en el que se ventiló la aplicación de una "*criminal charge*", considerando el importe de las

sanciones impuestas y al tratarse de un procedimiento de lucha contra el fraude fiscal.

Con relación al art.6 CEDH y el **derecho a la no autoincriminación**, el TEDH clarificó que la imposición de sanciones por la denegación de la aportación de documentos existentes vulnera el derecho a guardar silencio del art.6.1 CEDH. Lo más relevante es que el Tribunal no distinguió entre el derecho a no contestar preguntas, ya oralmente o por escrito (producción de documentos no existentes), y la aportación de documentación preexistente, de suerte que la mayoría del TEDH se posicionó en el sentido de que tal precepto y derecho comprendían ambas cuestiones, superando o matizando así en cierta medida su jurisprudencia precedente que ha seguido nuestro Tribunal Constitucional.

Estamos, por tanto, ante una sentencia donde el TEDH matiza su posición precedente, lo cual posee implicaciones de alcance con efectos prácticos que pueden afectar a las estrategias de asesoramiento.

Por lo que se refiere al **derecho de igualdad de armas**, el TEDH también estimó la existencia de una vulneración del art.6.1 CEDH en la medida en que las autoridades fiscales se negaron a revelar al contribuyente la documentación sobre la que fundamentaban

la regularización e imposición de sanciones tributarias. El TEDH destacó que tal no revelación que comporta una indefensión sólo es admisible excepcionalmente para la protección de intereses nacionales (orden público) o derechos fundamentales de terceros. Este aspecto del pronunciamiento del TEDH posee igualmente gran relevancia práctica con relación a regularizaciones de precios de transferencia utilizando "comparables secretos", o en casos de estimación indirecta (precios o márgenes de mercado de otros contribuyentes no identificados) o incluso en sede de regularizaciones basadas en suministros de información de terceros no completamente identificados o sin poder acceder a todo el expediente.

Téngase en cuenta que la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo resulta directamente aplicable en los procedimientos administrativos y judiciales internos considerando la naturaleza de tratado internacional del CEDH, como lo establecido en el art.10.2 de nuestra Constitución y la función interpretativa con la que opera esta jurisprudencia en el marco de la Carta Europea de Derechos Fundamentales. De hecho, no faltan pronunciamientos tributarios de nuestros tribunales (o del propio TJUE) que se refieren a precedentes del TEDH como fundamento de las posiciones adoptadas.