

HACIA UNA NUEVA ERA DE COOPERACIÓN FISCAL EUROPEA: LAS DIRECTIVAS 2010/24/UE Y 2011/16/UE DE ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN Y DE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA FISCAL

JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de La Coruña*

Extracto:

ESTE trabajo tiene por objeto el estudio de las nuevas Directivas europeas (2010/24/UE y 2011/16/UE) en materia de asistencia en la recaudación y de cooperación fiscal. Las nuevas Directivas europeas de asistencia en la recaudación tributaria y de cooperación fiscal internacional vienen a reforzar y actualizar estos mecanismos adecuándolos a los nuevos tiempos donde las Administraciones tributarias deben ser tan globales como los contribuyentes como condición para la pervivencia y legitimidad del actual sistema tributario. Estas nuevas normas europeas sobre asistencia administrativa en materia fiscal en combinación con las que se instrumentan a través de convenios internacionales siguiendo los estándares establecidos por la OCDE (convenios de doble imposición, acuerdos de intercambio de información o tratados multilaterales como el de la OCDE-Consejo de Europa) inauguran una nueva era en la cooperación fiscal internacional. Sin embargo, como se expone a lo largo de este trabajo, estamos lejos de haberse establecido una regulación adecuada a las necesidades actuales de asistencia administrativa entre Administraciones tributarias de distintos países. Tampoco desde una perspectiva más próxima a los derechos de los obligados tributarios se ha logrado establecer una regulación suficientemente garantista, sin perjuicio del margen de maniobra que poseen los legisladores nacionales.

Palabras clave: asistencia en la recaudación tributaria, intercambios de información entre Administraciones tributarias, obtención de información y pruebas en el extranjero, y procedimientos de inspección y recaudación transfronterizos.

TOWARDS A NEW ERA OF EUROPEAN TAX COOPERATION: THE EU DIRECTIVES 2010/24/EU AND 2011/16/EU OF ASSISTANCE IN THE COLLECTION AND ADMINISTRATIVE COOPERATION IN TAX MATTERS

JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de La Coruña*

Abstract:

THIS work analyses the new EU Directives (2010/24/EU and 2011/16/EU) on assistance in tax collection and tax cooperation. These new EU Directives strengthen and update these tax enforcement mechanisms to the current arena where the tax administrations have to be as global as the taxpayers. These new EU rules substantially follow the standards so established by the OECD, and even go beyond from such international standards, establishing a new era of EU tax cooperation. However, as discussed throughout this work, we are far from having established a proper regulation to the current needs of administrative assistance between tax administrations of different EU Member States. Also from a taxpayer's perspective the new EU Directives have failed to establish a well-balanced regulation with regard to the recognition of the basic defense guarantees.

Keywords: tax enforcement, exchange of information in tax matters, fiscal cooperation, assistance in the recovery of taxes and European Union Tax Law.

Sumario

1. Introducción.
2. Análisis de la Directiva 2010/24/UE, de asistencia en la recaudación tributaria.
 - 2.1. Consideraciones generales sobre su alcance y razones que justifican su adopción.
 - 2.2. Aspectos fundamentales del nuevo mecanismo de asistencia en la recaudación tributaria.
3. La Directiva 2011/16/UE, de cooperación administrativa en materia fiscal.
 - 3.1. Origen de la nueva Directiva.
 - 3.2. La cooperación administrativa articulada a través de la Directiva 2011/16/UE.
4. Algunas reflexiones finales.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto el estudio de las nuevas Directivas europeas (2010/24/UE y 2011/16/UE) en materia de asistencia en la recaudación y de cooperación fiscal.

La adopción e implementación de estos mecanismos de asistencia administrativa en materia tributaria no debe ser infravalorada, sino antes al contrario considerada como una expresión de los importantes avances que se vienen produciendo para lograr una gestión tributaria, unos procedimientos tributarios y unas Administraciones fiscales más «globales». De alguna forma, esta normativa europea en materia de procedimientos de asistencia mutua en materia tributaria, al igual que los articulados a través de convenios internacionales, refleja una adaptación del Derecho Tributario procedimental a un sistema tributario y unos contribuyentes cada vez más internacionalizados.

Las nuevas Directivas europeas de asistencia en la recaudación tributaria y de cooperación fiscal internacional vienen a reforzar y actualizar estos mecanismos adecuándolos a los nuevos tiempos. Sin embargo, la asistencia administrativa que articulan está lejos de lo que resultaría adecuado en un espacio europeo altamente integrado económicamente, aunque posiblemente ello no sea sino otro reflejo del «cantonalismo fiscal» que todavía predomina en la Unión Europea (UE). La falta de una auténtica «cultura administrativa transnacional» posiblemente constituya otro elemento que lastra el buen funcionamiento de los mecanismos de asistencia administrativa.

Con todo, las nuevas Directivas comunitarias articulan un significativo avance en materia de procedimientos de aplicación de los tributos a nivel europeo (inspección y recaudación tributaria), llegando en algunos casos a superar los avances propiciados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en esta materia (v.gr., el establecimiento del intercambio automático obligatorio). Asimismo, no puede perderse de vista su funcionalidad considerando el papel que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) viene asignando a estas disposiciones y mecanismos europeos a la hora de admitir o excluir la justificación (y proporcionalidad) de medidas fiscales discriminatorias de los Estados miembros frente a otros Estados miembros y frente a países terceros. Igualmente, los avances en materia de armonización impositiva, como la propuesta de una base imponible común consolidada, requieren ineludiblemente de la articulación de mecanismos de cooperación fiscal que permitan un correcto funcionamiento y gestión de estos nuevos modelos de armonización, especialmente si esta instrumenta una integración o consolidación fiscal.

2. ANÁLISIS DE LA DIRECTIVA 2010/24/UE, DE ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

2.1. Consideraciones generales sobre su alcance y razones que justifican su adopción

La Directiva 2010/24/UE deroga la normativa comunitaria precedente (Directiva 2008/55/CE y Reglamento Comisión N.º 1179/2008) con efectos a partir de 1 de enero de 2012. Los Estados miembros deben adoptar las disposiciones legales y reglamentarias necesarias para dar cumplimiento a esta Directiva a más tardar el 31 de diciembre de 2011. Por tanto, durante 2011 resultará de aplicación la normativa de asistencia en la recaudación tributaria precedente (Directiva 2008/55/CE que codifica las diferentes modificaciones introducidas en la Directiva 76/308/CEE) y, en tal sentido, las actuaciones administrativas se regirán por lo dispuesto en la misma. Una vez que entre en vigor el régimen establecido por la nueva Directiva comunitaria de asistencia en la recaudación tributaria, las actuaciones administrativas de asistencia administrativa se llevarán a cabo con arreglo a la misma, a pesar de que se trate de créditos tributarios que hayan nacido y resultaran exigibles en términos recaudatorios con anterioridad a la entrada en vigor de esta nueva regulación de la asistencia en la recaudación ¹.

La Directiva 2010/24/UE articula un importante paso adelante en materia de asistencia en la recaudación tributaria, y en tal sentido las principales modificaciones introducidas en relación con el régimen anterior pretenden establecer un mecanismo más eficiente y de mayor alcance objetivo y subjetivo.

En particular, entre las razones que se esgrimen en la exposición de motivos de la Directiva para justificar la nueva normativa cabría destacar las siguientes:

- Necesidad de ampliar el ámbito de aplicación de la asistencia mutua a créditos correspondientes a impuestos y derechos que actualmente no están comprendidos en su ámbito operativo.
- Existencia de mayores necesidades de asistencia mutua en la recaudación como consecuencia de una mayor integración europea y de un creciente número de peticiones de asistencia.
- Necesidad de mejorar la eficiencia y la eficacia del mecanismo de asistencia mutua.
- Necesidad de clarificar determinados aspectos de la normativa precedente, garantiza su aplicación a todo tipo de personas físicas y jurídicas, incluyendo a todo tipo de vehículos como fondos fiduciarios, fundaciones, fiducias y *trusts*.
- Necesidad de mejorar la asistencia administrativa auxiliar a la recaudación tributaria en materia de intercambio de información, adopción de medidas cautelares y notificaciones transfronterizas.
- Necesidad de adoptar un instrumento uniforme para la aplicación de medidas de ejecución en el Estado miembro requerido, así como de un modelo normalizado común para la noti-

¹ La retroactividad de esta normativa ha sido establecida por el TJUE en la Sentencia 1 de julio de 2004, C-361/02 y C-362/02, *Grecia/Diamantakis* (NFJ043315).

ficación de los actos y decisiones relativos al crédito, que es susceptible de resolver los problemas de reconocimiento y traducción de actos dimanantes de otro Estado miembro y que representan una de las principales causas de la ineficacia de los actuales mecanismos de asistencia. En la misma línea se establece la obligación general de presentar las solicitudes y documentos en formato digital a través de una red electrónica, empleando reglas precisas sobre la utilización de las lenguas oficiales de la UE.

- Necesidad de establecer una base legal para intercambio espontáneo de información en relación con devoluciones de impuestos en otro Estado miembro, así como para articular modalidades de asistencia mutua consistentes en el desplazamiento de inspectores de un Estado miembro a otro para participar en inspecciones realizadas en otro Estado miembro.
- Necesidad de ampliar las posibilidades de solicitar la aplicación de medidas de cobro o medidas cautelares en otro Estado miembro, en casos donde no se hayan agotado por completo los medios de cobro nacionales en casos de existencia de dificultades desproporcionadas para lograr tal objetivo en el Estado requirente.
- Establecimiento de normas que permitan al Estado requerido exigir al deudor el reintegro de los gastos conexos al cobro.
- Necesidad de clarificar la normativa aplicable en el Estado requerido sobre recaudación tributaria (la aplicable a tributos similares y en su defecto la empleada para la recaudación del IRPF), sin que, como regla, pueda recurrirse a la legislación nacional por lo que se refiere a las preferencias o privilegios concedidos a créditos nacionales en el Estado miembro requerido, salvo que mediara un acuerdo entre los Estados miembros.
- Necesidad de simplificar la normativa en materia de prescripción tributaria, estableciendo que la suspensión, interrupción o prórroga de los plazos de prescripción se determine, en general, con arreglo a las disposiciones en vigor en el Estado miembro requerido, salvo cuando la suspensión, interrupción o prórroga del plazo de prescripción no sea posible en virtud de dichas disposiciones.
- Necesidad de flexibilizar la normativa que regula el uso de la información intercambiada en el marco de la asistencia en la recaudación tributaria, pudiendo emplearse para otros fines cuando concurren determinados condicionantes.

Posiblemente, las mayores necesidades de asistencia mutua en la recaudación—se cuadruplicaron los requerimientos entre 2003 y 2007—unido a la escasa eficacia del mecanismo—tan solo se lograba la recaudación del 5% de las cantidades reclamadas—hayan aconsejado esta profunda revisión de esta modalidad de asistencia administrativa, que se ha aprovechado para complementar o reforzar otros mecanismos antifraude y evasión fiscal. De nada valen cláusulas antifraude fiscal de gran alcance si la recaudación tributaria de los créditos tributarios puede quedar frustrada a través de la mera deslocalización de los activos del contribuyente. Del mismo modo, no puede perderse de vista la influencia que ha podido ejercer la jurisprudencia del TJUE para la reforma de este mecanismo de asistencia administrativa mutua, toda vez que en algunas de sus sentencias—como las dictadas en los casos *Lasteyrie du Saillant* y *N*, sobre «impuestos de salida»—se ha establecido que medidas que poseen con fin específi-

co evitar maniobras de evasión fiscal o proteger el ejercicio del poder tributario sobre rendimientos generados en el territorio de un Estado miembro se han considerado restrictivas de las libertades fundamentales y desproporcionadas para lograr tal objetivo debido precisamente a la existencia de mecanismos de asistencia mutua en la recaudación tributaria, sin que la limitada eficacia práctica de estos mecanismos pueda constituir una causa de justificación a tales efectos. Si el TJUE resuelve los asuntos pendientes sobre el *exit tax* en materia de Impuesto sobre Sociedades en términos similares a los referidos precedentes de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), la asistencia en la recaudación tributaria podría estar llamada a jugar un papel de alcance. Nótese, además, que un desmantelamiento europeo de los impuestos de salida también podría tener efectos en el marco de las reestructuraciones empresariales transfronterizas.

2.2. Aspectos fundamentales del nuevo mecanismo de asistencia en la recaudación tributaria

2.2.1. *Ámbito aplicativo objetivo y subjetivo*

El ámbito objetivo del nuevo mecanismo de asistencia en la recaudación es más amplio que el establecido en la Directiva 2008/55/CE, de manera que se aplica:

- a) Al conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre, o por cuenta de la UE.
- b) A las devoluciones, intervenciones y otras medidas que formen parte del sistema de financiación total o parcial del FEAGA y del FEADER.
- c) A las exacciones y otros derechos previstos en la organización común del sector del azúcar.

Asimismo, el artículo 2.2 de la Directiva 2010/24/UE incluye en su ámbito de aplicación las sanciones administrativas, multas, determinadas tasas y recargos e intereses y gastos conexos con los créditos que acabamos de referir, impuestos por autoridades administrativas competentes para recaudación de impuestos o derechos considerados o aquellas competentes para realizar las comprobaciones administrativas de tales derechos, sean o no confirmadas por órganos administrativos o judiciales. Se excluye del ámbito aplicativo de este mecanismos las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social pagaderas al Estado miembro, subdivisión política o a las instituciones de derecho público, las deudas de carácter contractual como el pago de servicios públicos, determinadas tasas y sanciones penales impuestas sobre la base de una actuación del ministerio público u otras sanciones penales no cubiertas por el artículo 2.2 a) de la Directiva. Por tanto, la nueva regulación deja más claro como determinados tributos (cotizaciones a la Seguridad Social, la mayoría de las tasas) quedan extramuros de la asistencia en la recaudación tributaria, al igual que los precios públicos y las sanciones penales pecuniarias impuestas sobre la base de una actuación del ministerio público.

La solicitud de asistencia en la recaudación puede cursarse en la medida en que el requirente tenga competencia sobre la recaudación del crédito tributario de que se trate.

La Directiva (art. 18.3) ha establecido un umbral mínimo de 1.500 euros por debajo del cual el Estado requerido no está obligado a colaborar con el Estado requirente.

La nueva Directiva, a diferencia de la precedente 2008/55/CE, define el término persona de forma muy amplia al objeto de clarificar como la asistencia administrativa puede proyectarse sobre la recaudación de créditos tributarios adeudados por personas físicas y todo tipo de entidades, incluyendo asociaciones de personas y *legal arrangements* como fiducias o *trusts*, y cualquier tipo de vehículo (asociación de personas o no) a la que se reconozca capacidad para realizar actos jurídicos aun careciendo en derecho del estatuto de persona jurídica que posea o administre activos en la medida en que esté sujeto a los impuestos contemplados en la Directiva (art. 3).

El régimen de asistencia administrativa previsto en la Directiva 2010/24/UE, al igual que acontecía con la regulación precedente, se aplica sin perjuicio del cumplimiento de toda obligación de prestar una asistencia más amplia resultante de acuerdos o arreglos bilaterales o multilaterales, incluidos los relativos a la notificación de actos judiciales (art. 24). De esta forma, si un convenio de doble imposición o un tratado multilateral de asistencia administrativa prevé disposiciones que articulen un nivel de cooperación más amplia, los Estados miembros pueden aplicar sus disposiciones en lugar del mecanismo comunitario. El problema que puede surgir en estos casos es determinar cuándo una u otras disposiciones articulan una asistencia más amplia, considerando el bloque normativo representado por cada una de tales regulaciones.

2.2.2. Aspectos organizativos

El artículo 4 de la Directiva 2010/24/UE establece el sistema organizativo relativo a la tramitación de las solicitudes o requerimientos de asistencia administrativa en la recaudación, de suerte que se han introducido cambios para hacerlo más eficaz. Tanto el envío como la recepción de solicitudes de asistencia están centralizados en una Oficina central de enlace, a la que remitirán los emisores (Oficinas y Servicios de enlace) sus peticiones y a las cuales remitirá aquella las peticiones de otras Oficinas centrales. Toda petición de asistencia tiene como origen una unidad de recaudación tributaria nacional que se dirige en primer lugar a una Oficina de enlace, la cual tramita tal solicitud ante la Oficina central de enlace que contactará a la Oficina central de enlace del otro Estado miembro (requerido) que tramitará a nivel interno el requerimiento a través de Oficinas de enlace y autoridades de recaudación tributaria de tal Estado. La nueva Directiva ha puesto cierto énfasis en la utilización de modelos normalizados y la remisión de los mismos a través de correo electrónico (red CCN de comunicaciones entre las diferentes autoridades fiscales y aduaneras europeas), al considerarse que contribuye a la eficacia del mecanismo (art. 21).

2.2.3. Intercambio de información en el procedimiento de asistencia en la recaudación tributaria

La nueva Directiva extiende el ámbito del intercambio de información cubierto por tal norma alineándolo con los estándares internacionales establecidos a través del artículo 26 del Modelo de Convenio OCDE (2003-2010). Así, el artículo 5 establece que intercambiará toda información que

resulte «previsiblemente pertinente» (*foreseeably relevant*) para la autoridad competente a efectos del cobro de los créditos a que se refiere el artículo 2. Lógicamente ello no permite «expediciones de pesca» (*fishing expeditions*) solicitando información al margen de un procedimiento de recaudación tributario en el Estado requirente ni por tanto utilizar este mecanismo con un fin de control fiscal en lugar del propio de asistencia en la recaudación tributaria. El mismo movimiento de alineamiento se ha trasladado al intercambio de información a través de la Directiva 2011/16/UE.

El alineamiento de este mecanismo con los estándares OCDE en la materia conlleva el levantamiento del secreto bancario y mercantil, de manera que la autoridad requerida no puede negarse a obtener y facilitar la información solicitada solo porque dicha información obre en posesión de un banco, otra entidad financiera, una persona designada o que actúe como agente o fiduciario o porque afecte a los intereses de propiedad de una persona. Por tanto, el principal límite al intercambio de información y asistencia en la recaudación tributaria que existía en relación con algunos Estados miembros que excluían tal asistencia en casos donde la información estaba en poder de entidades financieras ha sido superado, dándose un paso adelante muy relevante que sitúa a los contribuyentes comunitarios en una situación muy similar en todos los Estados miembros. No cabe descartar que una medida como esta provoque movimientos de deslocalización de activos europeos hacia países terceros.

El artículo 5.2 de la Directiva, no obstante, prevé límites a la obligación de comunicar datos allí donde la autoridad requerida no estuviera en condiciones de obtener para el cobro de créditos similares nacidos en el Estado miembro requerido, o cuando los datos revelaran un secreto comercial, industrial o profesional o cuando su comunicación pudiera atentar contra la seguridad o el orden público del Estado miembro requerido. La cláusula de levantamiento del secreto bancario opera en todo caso al margen de la previsión del artículo 5.2. La autoridad requerida debe informar a la autoridad requirente de los motivos que se opongan a que la petición de información sea satisfecha.

En este mismo orden de cosas, la Directiva introduce con carácter novedoso un mecanismo de intercambio de información espontáneo en caso de devolución de impuestos, distintos del IVA, de manera que el Estado de devolución informará al Estado de residencia del contribuyente que la vaya a recibir. La Directiva 2008/55/CE ya preveía estos intercambios espontáneos (art. 23), pero se requería que los Estados miembros adoptaran acuerdos en tal sentido.

El tercer elemento novedoso introducido por esta Directiva consiste en la previsión relativa a la presencia de funcionarios del Estado requirente en las oficinas administrativas y participación en las investigaciones recaudatorias del Estado requerido (art. 7). Se requiere en todo caso acuerdo entre las autoridades requirente y requerida. Junto a las funciones pasivas autorizadas por el artículo 7.1, se prevé que tales funcionarios del Estado requirente realicen funciones activas; así, el artículo 7.3 establece que siempre que lo permita la legislación vigente en el Estado miembro requerido, el acuerdo alcanzado entre las autoridades competentes podrá autorizar a los funcionarios del Estado miembro requirente a entrevistar a personas y a examinar registros. Sin duda estas actuaciones administrativas extraterritoriales requieren de una mayor regulación a nivel legal en los Estados miembros que las autoricen, tanto en lo que se refiere a las funciones pasivas como a las activas. La determinación del ámbito de sus facultades y deberes, así como la propia posición de los contribu-

yentes y el ámbito del deber de colaboración en estos casos debe ser objeto de una regulación lo más clara y garantista posible, considerando tal extraterritorialidad y la flexibilización de la soberanía fiscal que tiene lugar cuando un obligado tributario debe colaborar y estar sujeto a un procedimiento iniciado e instruido en cierta medida por una autoridad extranjera sin que haya un crédito tributario nacional en cuestión (es decir, no está presente el elemento fundamental del deber de colaborar: el deber de contribuir a la Hacienda pública nacional). No cabe duda de que estas previsiones pueden contribuir a dotar de mayor eficiencia, pero deben ponderarse los «intereses» en juego y no puede perderse de vista la necesidad de garantizar los derechos de los obligados tributarios en relación con actuaciones de autoridades fiscales que escapan al control y supervisión nacional en lo que se refiere al uso de la información obtenida en el marco de estos procedimientos.

2.2.4. *Notificación de documentos*

Los artículos 8 y 9 de la nueva Directiva establecen un mecanismo de asistencia administrativa en la notificación directa de documentos expedidos por los órganos de recaudación tributaria del Estado requirente por el Estado requerido al obligado tributario afectado.

Tal procedimiento está sujeto a una regla de subsidiariedad, de forma que el Estado requirente solo puede acudir al mismo cuando sea incapaz de realizar la notificación con arreglo a su normativa o cuando tal actuación conllevara dificultades desproporcionadas. La Directiva se encarga de clarificar que los Estados miembros pueden realizar notificaciones directas a obligados tributarios residentes en otros Estados miembros por correo certificado o medios electrónicos (art. 9.2).

La notificación se realizará con arreglo a las disposiciones legales y administrativas en vigor en el Estado requerido, resultando admisible que los Estados miembros posean regulaciones no coincidentes en la materia sin que ello afecte a la validez del procedimiento. Los documentos notificados no tienen que ser traducidos al idioma del Estado requerido (art. 22.2).

2.2.5. *Actuaciones de recaudación ejecutiva: medidas de cobro*

El Capítulo V de la Directiva 2010/24/UE (arts. 10 y ss.) regula las medidas de cobro y cautelares.

El procedimiento se inicia con una petición de cobro por la autoridad competente de un Estado miembro, y la autoridad competente del Estado requerido está obligada a realizar todas las actuaciones administrativas que prevea su legislación para el cobro de créditos similares. La petición de cobro debe ir acompañada de un «instrumento uniforme» que permite la ejecución del crédito en el Estado miembro requerido. Este instrumento uniforme viene regulado en el artículo 12 de la Directiva, estableciéndose su contenido mínimo, recogiendo en todo caso el contenido de fondo del instrumento inicial que permite la ejecución y constituirá la base exclusiva de las medidas de cobro y cautelares que se adopten en el Estado requerido. Tal instrumento no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución en el Estado requerido. Se supera por tanto el enfoque actual que pasa por la remisión de instrumentos nacionales de ejecución cuya forma y contenido varía de

un Estado a otro y que además podría requerir un instrumento adicional de aceptación por parte del Estado requerido así como la traducción de tales documentos a una lengua oficial de este último, lo cual lógicamente introducía elementos que perturbaban la eficacia y buen funcionamiento del mecanismo (arts. 6.1, 8.1 y 17 de la Directiva 2008/55/CE). Nótese no obstante que tal instrumento uniforme debe ser remitido observando, además de lo establecido en el artículo 12 de la Directiva 2010/24/UE, lo previsto en el artículo 22 (régimen lingüístico) que regula la remisión de tal instrumento en una lengua oficial del Estado miembro requerido.

Las peticiones de cobro incluyen tanto la providencia de apremio como la diligencia de embargo, así como en su caso el mandamiento de anotación preventiva. En la Directiva 2008/55/CE no puede cursarse una petición de cobro si el crédito al que va referido se encuentra impugnado y la impugnación pendiente de resolución (administrativa o judicial). Como excepción, se permite la tramitación de la petición de cobro aun mediando suspensión pendiente de resolución, en cuyo caso el Estado requirente está obligado a devolver el importe cobrado y compensar al afectado cuando la resolución fuera desfavorable (suspensión del acto administrativo de que se trate). La Directiva 2010/24/UE es en gran medida continuista en este punto (art. 11.1), de manera que la interposición y pendencia de acciones presentadas en el Estado requirente en relación con el crédito o el instrumento inicial de ejecución en el Estado requirente o el instrumento uniforme que permita la ejecución en el Estado miembro requerido y todo litigio referente a la validez de una notificación efectuada por una autoridad competente del Estado requirente recaerá en el ámbito de la revisión de las instancias competentes de tal Estado y conlleva la suspensión de la ejecución de las medidas de cobro por el Estado requerido en los términos previstos en el artículo 14.3 y 4 de la referida norma comunitaria. Por tanto, cuando se entable alguna acción por el afectado de las previstas en el artículo 14.1 de la Directiva, la autoridad requirente debe informar a la requerida la cual, una vez reciba tal información de la autoridad requirente o del interesado, debe suspender el procedimiento de ejecución, por lo que respecta a la parte del crédito objeto de la impugnación, en espera de la resolución de la instancia competente en la materia. Ello sin embargo no afecta a la posibilidad de que se adopten medidas cautelares de acuerdo con el artículo 16 de la Directiva, a petición del Estado requirente (art. 14.4).

No obstante, el párrafo 3 del apartado 4 del artículo 14 de la Directiva contempla una excepción a la regla de suspensión que acabamos de exponer y prevé igualmente un régimen específico referido a procedimientos amistosos entre Estados miembros. En relación con la excepción referida, la autoridad requirente podrá, con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y a las prácticas administrativas vigentes en su propio Estado miembro requirente, solicitar a la autoridad requerida el cobro de un crédito impugnado o de la parte impugnada de un crédito, en la medida en que las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en el Estado miembro requerido lo permitan. Toda solicitud en tal sentido deberá motivarse. Si el resultado de la impugnación resultara favorable al deudor, la autoridad requirente deberá hacerse cargo de la devolución de todo importe cobrado, junto con las indemnizaciones debidas, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro requerido.

Por otro lado, como ya indicamos el párrafo 4 del apartado 4 del artículo 14 de la Directiva regula la interrelación entre la asistencia administrativa en la recaudación tributaria y un procedimiento amistoso iniciado por las autoridades competentes de los Estados miembros requirente o

requerido allí donde el resultado de dicho procedimiento pudiera afectar al crédito respecto al que se hubiera solicitado la asistencia. En estos casos se suspenderán o aplazarán las medidas de cobro hasta que se haya concluido el procedimiento a no ser que se refiera a un caso de urgencia inmediata debido a fraude o a insolvencia. En caso de que las medidas de cobro se suspendan o aplacen podrán adoptarse medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 16 de la Directiva 2010/24/UE. Entendemos que el procedimiento amistoso al que se refiere el artículo 14.4 de la Directiva vendrá dado por el previsto en los convenios de doble imposición o en el propio Convenio 90/436/CEE.

En relación con la ejecución de la petición de cobro, la nueva Directiva sigue a grandes rasgos los criterios ya establecidos en la anterior norma comunitaria, de manera que a requerimiento de un Estado miembro el Estado requerido recaudará el crédito solicitado adeudado al Estado requirente como si fuera una deuda propia (del Estado requerido) (arts. 10.1 y 13 de la Directiva 2010/24/UE). No obstante, la nueva Directiva flexibiliza en cierta medida algunos condicionantes de la asistencia mutua.

Así, mientras que con arreglo a la Directiva 2008/55/CE, los Estados miembros deben agotar las medidas internas antes de poder solicitar la asistencia en la recaudación de otro Estado miembro, de manera que la puesta en marcha de sus procedimientos de recaudación haya dado como resultado la falta de cobro total del crédito tributario, la nueva Directiva 2010/24/UE (art. 11.2) permite que un Estado miembro solicite a otro la asistencia en la recaudación sin agotar sus propios procedimientos de cobro (regla de subsidiariedad) cuando concurren determinados condicionantes, a saber:

- Que sea evidente que no se dispone de bienes a efectos de cobro en el Estado miembro requirente o que dichos procedimientos no dan lugar al pago íntegro del crédito, y la autoridad requirente posee información específica que indique que la persona afectada dispone de bienes en el Estado miembro requerido.
- Que el recurso a estos procedimientos en el Estado miembro requirente dé lugar a dificultades desproporcionadas.

En relación con las medidas de ejecución de cobro que debe adoptar el Estado requerido, son aplicables las previstas en su legislación para la recaudación de créditos relativos a impuestos o derechos idénticos o similares, que serán llevadas a efecto de acuerdo con su propia práctica administrativa (principio de autonomía procedimental nacional: artículo 13.1). Si la autoridad requerida considera que no se recaudan en su territorio impuestos o derechos idénticos o similares, hará uso de las competencias y procedimientos establecidos de conformidad con su legislación y práctica administrativa aplicable a los créditos relativos al IRPF. Con todo, se matiza que el Estado miembro requerido no está obligado a conceder a los créditos de los demás Estados miembros preferencias concedidas a créditos similares originados en ese Estado miembro, salvo acuerdo en otro sentido entre los Estados miembros afectados o siempre que se contemple en la legislación del Estado miembro requerido. Ahora bien, un Estado miembro que otorgue preferencia a los créditos de otro Estado miembro no podrá rechazar la concesión de las mismas preferencias a los créditos idénticos o similares de otro Estado miembro, en igualdad de condiciones. Ciertamente, la regulación prevista por el artículo 13 de la Directiva permite a los Estados miembros establecer una legis-

lación que discrimine a los créditos tributarios de otros Estados miembros en lo que se refiere a las «preferencias» aplicables a sus créditos tributarios, lo cual además de evidenciar un enfoque con tintes nacionales en la asistencia en la recaudación plantea muchas dudas sobre el alcance de esta salvaguardia.

El Estado miembro requerido procederá al cobro del crédito en moneda local y exigirá intereses de demora con arreglo a su legislación a partir de la fecha en que reciba la petición de cobro (art. 13.2).

El Capítulo V de la Directiva 2010/24/UE regula otra serie de cuestiones como las relacionadas con los litigios que tienen que ver con los actos y actuaciones administrativas concernientes al crédito objeto del procedimiento de asistencia en la recaudación. Así, ya hemos visto como el artículo 14.1 prevé que todo litigio en relación con el crédito o el instrumento inicial de ejecución en el Estado requirente o el instrumento uniforme que permita la ejecución en el Estado miembro requerido y todo litigio referente a la validez de una notificación efectuada por una autoridad competente del Estado requirente recaerá en el ámbito de la revisión de las instancias competentes de tal Estado (requirente). En cambio los litigios referentes a las medidas de ejecución adoptadas en el Estado requerido o a la validez de una notificación efectuadas por una autoridad competente de este último se someterán al arbitraje de la instancia competente de ese Estado miembro, con arreglo a sus disposiciones legales y reglamentarias.

El artículo 15 de la Directiva regula la modificación o retirada de la solicitud de asistencia en materia de cobro. Básicamente, se contempla la posibilidad de modificar las medidas de cobro y cautelares en el Estado requerido como consecuencia de decisiones que alteren la petición y el instrumento de cobro remitido inicialmente por el Estado requirente, de manera que siga sustanciándose la asistencia en la recaudación en los nuevos términos (instrumento uniforme revisado).

2.2.6. Medidas cautelares

La Directiva 2010/24/UE (arts.16 y 17) contempla la posibilidad de adoptar medidas cautelares en relación con el cobro del crédito objeto del procedimiento de asistencia administrativa en términos similares a los establecidos en la regulación precedente. No obstante, la nueva Directiva permite la adopción de tales medidas cautelares en el Estado requerido, de acuerdo con su legislación y práctica administrativa, cuando un crédito o el instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente sea impugnado en el momento en que se realice la solicitud, o cuando el crédito no esté aún sujeto a un instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente, siempre que, en una situación similar, sean asimismo posibles medidas cautelares, con arreglo a la legislación nacional y las prácticas administrativas del Estado miembro requirente.

La Directiva 2010/24/UE contempla la posibilidad de que se adopten medidas cautelares en el Estado requerido a petición motivada del requirente cuando todavía no existe un instrumento de ejecución que permita la adopción de medidas cautelares en el Estado requirente (art. 16.1). Asimismo, se establece que cuando tal instrumento exista debe ser remitido al Estado requerido, sin que tal

documento esté sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución en este último Estado (art. 16.1). Téngase en cuenta que estas medidas cautelares pueden solicitarse y adoptarse incluso cuando existiera un litigio en el Estado requirente que afectara al crédito tributario objeto de la asistencia administrativa.

2.2.7. Límite de las obligaciones de la autoridad requerida

El artículo 18 de la Directiva 2010/24/UE contempla una serie de supuestos donde la autoridad requerida puede rechazar una petición de asistencia administrativa en aplicación de esta normativa. En gran medida la regulación de estas limitaciones a la obligación de colaborar es continuista de la prevista en la normativa precedente (Directiva 2008/55/CE), aunque también se han introducido algunas novedades dignas de mención.

La nueva Directiva es continuista en lo que se refiere a los límites establecidos en el apartado 1 del artículo 18, de manera que no resulta obligatoria la asistencia mutua cuando concurren dos condicionantes:

- a) Que la asistencia mutua en el cobro del crédito, debido a la situación del deudor, pueda crear dificultades económicas o sociales en el Estado miembro requerido.
- b) Que la normativa y práctica administrativa del Estado requerido permitan tal excepción de recaudación en relación con créditos nacionales.

En la misma línea continuista se excluye la obligación de prestar asistencia administrativa con carácter general (peticiones de medidas de cobro y cautelares, notificaciones, intercambio de información) cuando la antigüedad del crédito sea superior a cinco años. No obstante, como novedad se prevé que el inicio del cómputo de tal periodo se sitúe en la fecha del vencimiento del crédito en el Estado requirente hasta la fecha de la solicitud inicial de asistencia, en lugar de la fecha del título ejecutivo como establece la Directiva 2008/55/CE. El término «vencimiento» se emplea para referirse a la fecha en que hubiese finalizado el plazo de ingreso voluntario de la deuda en el Estado requirente.

Como excepción a esta regla de cómputo, se prevé que en el caso de que el crédito o el instrumento inicial que permitiese la ejecución en el Estado requirente hubiese sido objeto de impugnación, el periodo de cinco años comenzaría a contarse desde el momento en que no fuese susceptible de nuevas impugnaciones, entendemos que tanto en vía administrativa como judicial.

El artículo 18.2 de la Directiva 2010/24/UE se refiere con carácter novedoso a los casos donde las autoridades competentes del Estado requirente hubieran concedido un aplazamiento del pago o un plan de pago a plazos, en cuyo caso se considerará que el plazo de cinco años comienza a contarse a partir del vencimiento del plazo completo de pago. No obstante, en estos casos la autoridad requerida no estará obligada a conceder la asistencia respecto de los créditos de antigüedad superior a 10 años, contados a partir de la fecha en que el crédito hubiese debido pagarse en el Estado miem-

bro requirente en el sentido antes indicado (vencimiento del plazo reglamentario de ingreso en periodo voluntario).

Otra novedad que ya adelantamos se refiere al establecimiento de un umbral cuantitativo de 1.500 euros como importe total del crédito cubierto, por debajo del cual no existe obligación de asistencia administrativa.

Toda denegación de asistencia administrativa además de estar fundamentada en alguna de las disposiciones de la Directiva, debe ser motivada por parte de la autoridad requerida.

2.2.8. Prescripción

El artículo 19 de la Directiva 2010/24/UE reitera la regla prevista en la normativa precedente (Directiva 2008/55/CE) cuando establece que las cuestiones referentes a los plazos de prescripción se registrarán exclusivamente por las disposiciones legales vigentes en el Estado miembro requirente.

No obstante, la nueva Directiva, en relación con las causas de suspensión, interrupción o prórroga de los plazos de prescripción, clarifica que se considerará que toda medida encaminada al cobro de los créditos por parte de la autoridad requerida, o por cuenta de la misma, a raíz de una solicitud de asistencia, y que tenga por efecto suspender, interrumpir o prorrogar el plazo de prescripción, según las disposiciones legales vigentes en el Estado miembro requerido, surte idéntico efecto en el Estado miembro requirente, siempre y cuando la normativa en este último contemple efectos equivalentes.

Ahora bien, la nueva Directiva también establece la solución a adoptar en caso de que la normativa vigente en el Estado requerido no permita la suspensión, la interrupción o la prórroga del plazo de prescripción, en cuyo caso toda medida encaminada al cobro del crédito por parte de la autoridad requerida a raíz de una solicitud de asistencia, y que, de haber sido aplicada por la autoridad requirente, o por cuenta de esta, en su propio Estado miembro (requirente), hubiera tenido por efecto suspender, interrumpir o prorrogar el plazo de prescripción, según las disposiciones legales vigentes en el Estado miembro requirente, se considerará, a estos solos efectos, aplicada en este último Estado (requirente).

En todo caso las autoridades competentes del Estado requirente conservan el derecho de adoptar medidas tendentes a suspender, interrumpir el plazo de prescripción, con arreglo a las disposiciones legales en vigor en ese Estado miembro.

Cabe apuntar que el hecho de que la terminología que emplea la Directiva en relación con la interrupción, suspensión o prórroga de la prescripción no coincida totalmente con la utilizada en nuestra LGT –que fundamentalmente considera la interrupción de la prescripción y excepcionalmente la suspensión del cómputo del plazo de la prescripción (arts.150 y 180.1 LGT)– tiene como finalidad integrar las diferentes normativas nacionales sobre este particular y no tanto articular nuevas reglas materiales sobre prescripción tributaria.

2.2.9. Reembolso de gastos

El artículo 20 de la nueva Directiva es continuista en este punto recogiendo la regla general de renuncia entre Estados al reembolso de gastos resultantes de cualquiera de los procedimientos de asistencia mutua que se hubieran puesto en marcha. Se prevé como excepción a esta regla los supuestos donde la petición de cobro hubiese presentado especiales dificultades o se inscriba en el ámbito de la lucha contra la delincuencia organizada, supuestos en los que los Estados podrán acordar modalidades de reembolso específicas. No obstante, téngase en cuenta que el artículo 20.1 de la Directiva permite al Estado requerido cobrar de la persona afectada y retener los costes derivados del cobro que haya debido de afrontar.

La nueva Directiva, en línea con la regulación precedente, también prevé la responsabilidad patrimonial del Estado requerido en relación con los gastos soportados y las pérdidas sufridas a raíz de actuaciones que se consideren infundadas en lo que respecta bien a la realidad del crédito, bien a la validez del instrumento que permita su ejecución y/o de las medidas cautelares adoptadas por la autoridad requirente.

2.2.10. Divulgación de la información y de documentos

La nueva Directiva incrementa sustancialmente las posibilidades de utilización de la información y documentos recibidos en el marco de los procedimientos de asistencia mutua. De acuerdo con la Directiva 2008/55/CE, tal información solo puede ser comunicada a la persona afectada por la asistencia mutua, a las autoridades competentes en materia de recaudación y a las autoridades judiciales que conozcan de los actos o medidas relacionadas a la recaudación. Todas estas autoridades únicamente pueden emplear la información a los efectos de la recaudación tributaria o de la resolución de controversias concernientes a las actuaciones recaudatorias.

El artículo 23 de la Directiva 2010/24/UE establece la clásica regla de confidencialidad (secreto y sigilo) en relación con la información y documentación transmitida en el marco de los procedimientos de asistencia mutua, de manera que el Estado requerido debe tratarla como información protegida al mismo nivel que la información o documentación nacional de la misma naturaleza (secreto tributario).

La nueva Directiva amplía sustancialmente las posibilidades de uso de la información y documentación transmitida en este contexto. Así, por un lado, se permite su utilización más allá de los efectos de la aplicación de medidas de ejecución o de medidas cautelares en relación con créditos contemplados en el artículo 13, pudiendo emplearse para el cálculo y aplicación de las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social.

En segundo lugar, también se contempla que cierto personal al servicio de la Comisión tenga acceso a esta información en la medida en que sea necesario para el mantenimiento y desarrollo de la red electrónica RCCN. En tercer término, se prevé que el Estado miembro que facilite la información deba permitir su uso para efectos distintos de los estrictamente recaudatorios, en el Estado requerido si, con arreglo a la legislación del Estado requirente, la información puede utilizarse a efectos similares.

En cuarto lugar, el apartado 4 del artículo 23 contempla el intercambio triangular a un tercer Estado miembro por parte tanto de las autoridades del Estado requirente como del Estado requerido, cuando se considerase que puede ser de utilidad a tal tercer Estado miembro a los efectos de adoptar medidas recaudatorias o cautelares de los créditos comprendidos en el ámbito de la Directiva. Las autoridades del Estado de origen de la información tienen derecho a ser informados, y pueden oponerse a la transmisión de tal información en los términos previstos en el referido precepto (oposición en el plazo de 10 días laborables computados a partir de la comunicación). Asimismo, se contempla la posibilidad de uso de la información en el tercer Estado miembro a efectos distintos de los estrictamente recaudatorios, siempre dentro de los límites establecidos en el apartado 3 del artículo 23 y previa autorización del Estado de origen de la información.

El apartado 6 del artículo 23 de la Directiva 2010/24/UE contempla igualmente una cláusula en materia de prueba, de acuerdo con la cual *todas las autoridades del Estado miembro que reciban la información* podrán hacer valer o utilizar como prueba la información comunicada en cualquier forma en aplicación de la presente Directiva, sobre la misma base que la información similar obtenida en dicho Estado. Nótese que este precepto en modo alguno establece una regla sobre el valor de estas pruebas, que deberá enjuiciarse considerando el tipo de información o documentación de que se trate y cómo (garantías procesales) y de qué sujeto se ha obtenido. Con todo, el alcance de esta cláusula no resulta del todo diáfano, sin que estemos ante una cuestión carente de relevancia. Así, podría interpretarse que el artículo 23.6 de la Directiva amplía la utilización de la información transmitida que podrá ser usada como prueba por todas las autoridades del Estado miembro receptor de la misma, en los mismos términos que si se tratara de información obtenida localmente por las autoridades nacionales, por tanto, más allá de los efectos estrictamente recaudatorios y de resolución de litigios sobre las actuaciones de recaudación. Una segunda interpretación sistemática que nos parece más razonable pasaría por considerar que esta cláusula (art. 23.6) no altera las limitaciones de uso previstas en los otros apartados de este mismo precepto y en tal sentido no permite ni autoriza el uso de la información a efectos distintos de los recaudatorios (y resolución de litigios), salvo que resultara de aplicación lo previsto en el apartado 3. Así interpretada esta cláusula (art. 23.6) únicamente clarificaría el carácter de prueba admisible en Derecho en el marco de los procedimientos administrativos y judiciales nacionales, al margen de su origen extranjero.

3. LA DIRECTIVA 2011/16/UE, DE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA FISCAL

3.1. Origen de la nueva Directiva

El ECOFIN en su reunión de 15 de febrero de 2011 aprobó la adopción del texto de la nueva Directiva comunitaria en materia de asistencia mutua e intercambio de información que debe transponerse no más tardar del 1 de enero de 2013. Sin embargo, la publicación en el DOUE L de esta norma comunitaria no tuvo lugar hasta el 11 de marzo de 2011. La Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, relativa a cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, completa el nuevo modelo de asistencia administrativa mutua cuya primera pieza resultaba de la Directiva 2010/24/UE, de asistencia en la recaudación.

3.2. La cooperación administrativa articulada a través de la Directiva 2011/16/UE

Las principales reglas que conforman la cooperación administrativa en materia tributaria establecidas a través de la nueva Directiva 2011/16/UE son expuestas a continuación.

3.2.1. Naturaleza de la cooperación fiscal

El mecanismo de cooperación fiscal articulado tiene carácter administrativo. Esta norma comunitaria pretende regular únicamente la asistencia administrativa y no la cooperación o asistencia judicial en materia penal que resulta regulada por otro conjunto de normas, siendo aplicables cada una en su contexto y ámbito ².

3.2.2. Interrelación con otros mecanismos de cooperación fiscal y cláusula de nación más favorecida

La asistencia mutua articulada a través de esta Directiva se aplicará sin perjuicio de las obligaciones de los Estados miembros respecto de una cooperación administrativa más amplia que resulte de los otros actos jurídicos, incluidos los acuerdos bilaterales o multilaterales. Es decir, allí donde un convenio de doble imposición, acuerdo de intercambio de información o tratado multilateral en

² En el ámbito ordenado por los convenios para eliminar la doble imposición o los acuerdos de intercambio de información tributaria, concluidos siguiendo los correspondientes modelos de la OCDE, nos encontramos con la posibilidad de suministrar información a efectos penales-tributarios. No obstante, considerando los diferentes problemas que pueden derivarse de la aplicación de estos instrumentos –pensados fundamentalmente para la asistencia administrativa mutua– a los efectos de la persecución o instrucción de casos con relevancia penal-tributaria, probablemente resultaría más adecuado que el intercambio de información a efectos penales-tributarios se encauzara a través de convenios específicos de asistencia judicial en materia penal, como el Convenio Europeo de 1959 cuyo protocolo de 17 de mayo de 1978 se refiere a delitos tributarios, y que ha sido ratificado por todos los Estados miembros de la CE; tal Convenio Europeo ha sido complementado por otros instrumentos posteriores como el Convenio de asistencia judicial en materia penal entre los Estados miembros de la UE, de 29 de mayo de 2000 (DOC 197 de 12 de julio de 2000, pág.3; no aplicable a Gibraltar hasta su específica ampliación a tal territorio), aplicable también a delitos tributarios (aplicación provisional entre España-Portugal, BOE n.º 247 de 15 de octubre de 2003); la asistencia que articula este convenio ha sido recientemente ampliada, especialmente en lo que afecta a la información bancaria, por medio del Protocolo de 16 de octubre de 2001 (aplicación provisional entre España-Países Bajos, y España-Finlandia, BOE n.º 89, de 14 de abril de 2005), que extiende el Convenio del 2000 a *fiscal offences* y articula una disposición dirigida a lograr el seguimiento y control de cuentas bancarias entre Estados miembros. La existencia de estos convenios europeos de asistencia judicial en materia penal, comprendiendo la materia de los delitos tributarios, probablemente haya tenido una cierta incidencia a la hora de restringir el uso de los mecanismos de cooperación administrativa a efectos penales-tributarios. Así, en el ámbito estrictamente comunitario europeo, nos encontramos con un panorama sensiblemente distinto al existente en las relaciones extracomunitarias. Por un lado, del Reglamento CE n.º 1798/2003, sobre cooperación administrativa en materia de IVA, cabe extraer su inaplicación a supuestos de cooperación (judicial) penal-tributaria, de forma que los casos penales-tributarios referidos al IVA deberían encauzarse a través de instrumentos específicos de cooperación judicial (*vid. arts. 1 y 4*); el Reglamento CE n.º 2073/2004, sobre cooperación administrativa en el ámbito de impuestos especiales, contiene una regulación prácticamente idéntica; y, en la misma línea, puede afirmarse que las Directivas 77/799/CEE y 2011/16/UE han sido concebidas fundamentalmente como un instrumento de asistencia administrativa y no judicial. A este respecto, téngase en cuenta que la utilización en un proceso penal de pruebas sobre hechos realizados en el extranjero (*v.gr.*, la titularidad de una cuenta corriente bancaria en una entidad extranjera) que se hayan podido obtener en el marco de un procedimiento administrativo tributario está sujeta a requisitos procesales específicos y no siempre coincidentes con los que son aplicables en el marco de un procedimiento administrativo [*vid. la SAN de 30 de junio de 2008, rec.550/2005 (NFJ029781)*].

materia tributaria establezca obligaciones de asistencia administrativa más amplias que las establecidas en la Directiva 2011/16/UE, los Estados miembros podrán asistirse o cooperar de acuerdo con los mismos sin que ello implique una vulneración del Derecho de la UE. El problema que en ocasiones se plantea en este orden de cosas reside en delimitar cuándo un instrumento normativo articula tal intercambio más amplio, de suerte que hay que considerar tanto el ámbito aplicativo (objetivo, subjetivo y temporal) como las posibilidades de uso de la información intercambiada.

Por otro lado, el artículo 19 de la nueva Directiva establece una suerte de cláusula de nación más favorecida. De acuerdo con esta disposición cuando un Estado miembro brinde a un tercer país una cooperación más amplia que la prevista en la presente Directiva, no debe poder negarse a ofrecer esa misma cooperación a otros Estados miembros que deseen formar parte en dicha cooperación mutua ampliada. A nuestro entender, esta cláusula no tiene por efecto extender de forma automática la cooperación más amplia entre un Estado miembro y un tercer Estado, pero sí obliga al primero a articular una cooperación igualmente amplia a cualquier Estado miembro que solicite el establecimiento de una cooperación en tales términos con el otro Estado miembro.

3.2.3. *Ámbito de aplicación: objetivo, subjetivo y temporal*

En relación con el ámbito objetivo de la cooperación fiscal la nueva Directiva lo extiende a cualquier impuesto del sistema tributario de los Estados miembros o sus subdivisiones territoriales o administrativas (incluidas las autoridades locales o en su nombre)³. No obstante, la cooperación en materia de IVA, IEE y Aduanas se instrumentará a través de los mecanismos específicos establecidos al efecto⁴. Quedan excluidos expresamente las tasas y los precios públicos, así como las coti-

³ La Directiva se aplica a los impuestos mencionados percibidos en el territorio en el que sea de aplicación el Tratado de la UE, en virtud de lo previsto en el artículo 52 del TUE. Téngase en cuenta que a pesar de que el ámbito de aplicación territorial del Tratado de la UE trasciende el territorio de los Estados miembros (art. 52.1 TUE) de acuerdo con lo previsto en los artículos 52.2 del TUE y 355 del TFUE extendiendo su aplicación a países y territorios de ultramar así como otros territorios cuyas relaciones exteriores asume un Estado miembro, el ámbito de aplicación de esta Directiva se circunscribe a impuestos percibidos por Estados miembros y sus subdivisiones territoriales o administrativas (incluidas las autoridades locales). Sobre la compleja interpretación de los artículos 52 del TUE y 355 del TFUE y la aplicación del Derecho de la UE a los países y territorios de Ultramar véanse las Conclusiones del Abogado General Sr. Cruz Villalón, de 9 de diciembre de 2010, en el caso *Prunus* [C-384/09 (NFJ042382)]. El Abogado General considera que los países y territorios de ultramar, como las Islas Vírgenes británicas, no pueden ser calificados ni tratados como países terceros sino como territorios con un régimen híbrido a los que se les aplica parcialmente el Derecho de la UE originario y derivado. En particular, la aplicación de la libre circulación de capitales a uno de estos territorios no puede realizarse sobre la base de su calificación como país tercero pero ello no impide que resulten admisibles medidas restrictivas que resulten proporcionadas de acuerdo con el contexto jurídico propio de estos territorios. *Vid.* también SMIT, 2011.

⁴ El Reglamento CE n.º 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre, regula la cooperación administrativa en materia de IVA. El Reglamento CE n.º 2073/2004, del Consejo, de 16 de noviembre, regula la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales. La cooperación administrativa en materia aduanera se regula a nivel comunitario por el Reglamento CE n.º 515/1997, del Consejo, así como por el Reglamento de la Comisión n.º 696/1998, que desarrolla las disposiciones del reglamento del Consejo. El Código Aduanero Comunitario (Reglamento CEE n.º 2913/1992 del Consejo que ha sido reemplazado por el Reglamento CE n.º 450/2008, de 23 de abril, que establece el Código Aduanero Modernizado) también contiene normas sobre intercambio de información a efectos aduaneros, aunque las disposiciones más específicas al respecto vienen establecidas en el Reglamento (CE) n.º 515/1997 y el Reglamento (CE) n.º 766/2008 existiendo igualmente un buen número de normas reguladoras de la cooperación aduanera internacional (*vid.* la codificación de norma recogida en MARTÍN/CALDERÓN 2009).

zaciones obligatorias a la Seguridad Social abonables al Estado miembro o a una subdivisión territorial del mismo o a organismos de Derecho público de la Seguridad Social.

El ámbito subjetivo de la asistencia mutua hace referencia no solo a personas físicas y jurídicas sino también a cualquier «estructura jurídica, sea cual fuere su naturaleza y forma..., que posea o administre activos, y que, incluidas las rentas derivadas de los mismos, estén sujetos a cualquiera de los impuestos cubiertos por la presente Directiva». Con esta modificación se clarifica la aplicación de la normativa comunitaria de asistencia administrativa mutua a todo tipo de vehículos de inversión, fundaciones, sociedades de inversiones, fondos fiduciarios y *trusts*.

Las disposiciones de la nueva Directiva 2011/16/UE **surtirán efectos a partir del 1 de enero de 2013**—fecha en la que queda derogada la Directiva 77/799/CEE—. No obstante, la nueva Directiva establece una suerte de *grandfathering clause* limitando la retroactividad de sus disposiciones—especialmente en lo que se refiere a levantamiento del secreto bancario— cuando establece en su artículo 18.2 que cualquier Estado miembro podrá negarse a facilitar la información solicitada cuando dicha información se refiera a periodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2011 y cuando la transmisión de dicha información podría haber sido denegada en virtud del artículo 8, apartado 1, de la Directiva 77/799/CEE si se hubiera solicitado antes del **11 de marzo de 2011**.

3.2.4. Intercambios rogados: ámbito, plazos, límites y levantamiento de secreto bancario con cláusula de limitación de retroactividad

En materia de intercambio rogado o previo requerimiento cabe destacar como la Directiva 2011/16/UE alinea la regulación comunitaria de la asistencia mutua con los estándares internacionales de intercambio de información efectiva adoptados por la OCDE y respaldados por el G-20 y la ONU. De alguna forma, tal alineamiento implica adaptar varios aspectos del mecanismo de asistencia mutua al Modelo OCDE 2010. En particular, la nueva norma comunitaria amplía el nivel de intercambio de información rebajando el umbral de trascendencia tributaria, sin que ello implique la aceptación de *fishing expeditions*. Así, las autoridades competentes de los Estados miembros deben cooperar entre sí intercambiándose información que «previsiblemente guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2»⁵. La información solicitada debe transmitirse tanto si ya obra en poder de la autoridad requerida como si no es así y debe llevar a cabo investigaciones administrativas específicas para su obtención. La autoridad requirente está obligada a realizar cualquier investigación administrativa que sea necesaria para recabar los datos solicitados. Es más, el artículo 6.2 de la Directiva ahora prevé que la autoridad requirente pueda solicitar motivadamente que se realice una concreta investigación

⁵ La redacción de los artículos 1.1 y 5 de la Directiva aludiendo a «leyes nacionales de los Estados miembros» plantea la duda de si puede utilizarse y hay obligación de cooperar cuando se requiere información para determinar la correcta aplicación de un convenio de doble imposición o una cláusula antiabuso recogida en el mismo. En un buen número de ocasiones la conexión existente entre las disposiciones del convenio de doble imposición y la legislación tributaria interna permitirá resolver tales dudas afirmativamente. Lo mismo acontecerá en sistemas dualistas de integración de tratados internacionales, donde es una ley interna la que integra los convenios de doble imposición. Sin embargo, al margen de tales casos, pueden plantearse dudas, por ejemplo, para verificar el cumplimiento de una cláusula de limitación de beneficios prevista en un convenio de doble imposición de un Estado miembro. Lógicamente en estos casos siempre resultaría aplicable la cláusula de intercambio de información establecida en el correspondiente convenio de doble imposición.

administrativa, aunque en este caso la autoridad requerida puede negarse a realizarla motivando que no resulta necesaria. Las actuaciones y procedimientos a poner en marcha por la autoridad requerida deben ser los mismos que si actuara por cuenta propia o a instancias de otra autoridad de su propio Estado. La Directiva también prevé que, allí donde se solicite específicamente por la autoridad requirente, la autoridad requerida comunique los documentos originales siempre y cuando las disposiciones vigentes en el Estado miembro de la autoridad requerida no se opongan a ello.

Nótese además que la articulación a nivel europeo del estándar OCDE supone el levantamiento del secreto bancario en casos de requerimiento de información correctamente fundado. Es decir, la nueva Directiva **acaba con el secreto bancario** en la UE, a pesar de la histórica resistencia de varios Estados miembros.

Otra de las grandes novedades y aportaciones de esta nueva regulación comunitaria del intercambio de información reside en el establecimiento de límites temporales para responder o atender a los requerimientos de información (rogados). Tal plazo máximo no superará los seis meses cuando no se dispusiera de la información, admitiéndose prórroga justificada. Cuando se dispusiera de la información el plazo máximo será de dos meses. No obstante, en el caso de que la autoridad requerida observara alguna deficiencia en el requerimiento o necesitara de información adicional, los plazos máximos indicados comenzarán a contarse desde el momento en que se hubiera resuelto la deficiencia o aportado la información adicional solicitada. En la misma línea, la Directiva prevé que las autoridades requeridas acusen recibo de la solicitud ante la autoridad requirente en un plazo máximo de siete días a contar desde la recepción del requerimiento.

También se ha previsto el supuesto donde la autoridad requerida no se halla en condiciones de responder al requerimiento cursado en los plazos establecidos en cuyo caso debe comunicarlo a la autoridad requirente en un plazo no superior a tres meses motivando la demora e informando de la fecha en que podrá proporcionar una respuesta. La misma solución se ha establecido, aunque fijando un plazo de un mes, para el caso donde la autoridad requerida no posea la información solicitada y no se halle en condiciones de responder a la solicitud o se niegue a hacerlo por los motivos expresados en el artículo 17 de la Directiva. En este punto la regulación comunitaria es continuista de lo previsto en la Directiva 77/799/CEE y en el propio Modelo de Convenio de la OCDE, aunque con algún matiz de gran relevancia. Así, no existe obligación de intercambiar información cuando:

- a) La autoridad requirente no haya agotado las fuentes habituales de información que podría utilizar en esas circunstancias para obtener la información solicitada sin arriesgarse a que ello afecte negativamente a sus fines (cláusula de subsidiariedad, matizada por el riesgo de frustrar la investigación fiscal).
- b) La autoridad requerida no puede llevar a cabo las investigaciones o la comunicación de la información solicitada ya que tales actuaciones no podrían ser realizadas para los propios fines del Estado miembro requerido sin infringir su legislación (no su práctica administrativa).
- c) La autoridad requerida puede negarse a facilitar la información cuando, por motivos legales, el Estado miembro requirente no pueda facilitar información similar (cláusula de mínimo común denominador).

- d) La autoridad requerida puede denegar la comunicación de la información en caso de que ello suponga la divulgación de un secreto comercial, o de una información cuya revelación sea contraria al interés público.

Ahora bien, la Directiva 2011/16/UE, en línea con lo establecido por el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE 2010, modula y reconfigura los límites previstos en el artículo 17 estableciendo en su artículo 18 una serie de disposiciones que clarifican la obligatoriedad de la asistencia mutua cuando concurra una serie de circunstancias. Así, en primer lugar, el artículo 18.1 de la Directiva refuerza lo establecido en el artículo 6.3 disponiendo que el Estado requerido aplicará, a fin de obtener la información requerida, las medidas nacionales previstas al efecto, aun cuando no precise de tal información para sus propios fines fiscales. De esta forma, se excluye la aplicación de las denominadas cláusulas de «interés fiscal nacional» que algunos Estados europeos y miembros de la OCDE venían invocando para evitar la realización de investigaciones fiscales por cuenta de Administraciones tributarias extranjeras. En segundo lugar, como ya hemos avanzado, el artículo 18.2 contiene una suerte de *anti-blocking secrecy statutes rule* estableciendo que en ningún caso podrán interpretarse los apartados 2 y 4 del artículo 17 en el sentido de autorizar a la autoridad requerida de un Estado miembro a negarse a facilitar información exclusivamente por el hecho de que esa información obre en poder de un banco u otra entidad financiera, un representante o una persona que actúe en calidad de intermediario o agente fiduciario, o porque esté relacionada con la participación en el capital de una persona. Con todo, la Directiva, como ya indicamos, adopta una solución de compromiso cuando restringe la **retroactividad de la cláusula de levantamiento del secreto bancario** y mercantil articulando una suerte de *grandfathering clause* en virtud de la cual cualquier Estado miembro podrá negarse a facilitar la información solicitada cuando dicha información se refiera a **periodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2011** y cuando la transmisión de dicha información podría haber sido denegada en virtud del artículo 8, apartado 1, de la Directiva 77/799/CEE **si se hubiera solicitado antes del 11 de marzo de 2011**. La aplicación de esta cláusula de limitación de retroactividad está llamada a generar no pocos conflictos dada la forma tan poco clara en que se ha configurado considerando que su aplicación dependerá de lo establecido en la legislación de cada Estado miembro. Nótese en todo caso que las disposiciones de la Directiva 2011/16/UE despliegan eficacia a partir del 1 de enero de 2013.

3.2.5. La instrumentación del intercambio automático de información

La Directiva 2011/16/UE, a diferencia de la Directiva 77/799/CEE, articula un sistema de **intercambio automático**, lo cual aporta un importante mecanismo de lucha contra el fraude fiscal internacional. El ECOFIN, como solución de compromiso, adoptó un enfoque progresivo o de «paso a paso» (*step-by-step*) dirigido a establecer gradualmente este mecanismo de intercambio automático obligatorio (no opcional o condicional como hasta ahora) sobre ocho categorías de renta y capital.

Así, a partir de **1 de enero de 2014** los Estados miembros se comunicarán información automáticamente sobre la obtención de determinadas categorías de renta por personas (físicas y entidades, incluyendo cualquier vehículo o estructura jurídica) ⁶ con domicilio en otro Estado miembro, en la

⁶ Véase la definición de «persona» recogida en el artículo 3.11 de la Directiva 2011/16/UE.

medida en que tal información esté a disposición de tal Estado (es decir no se requiere que los Estados miembros de la UE inicien inspecciones o comprobaciones para obtenerla, y además se establece un umbral de reciprocidad). Tales categorías son:

- Rentas del trabajo dependiente.
- Remuneraciones de director (administradores, consejeros).
- Productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la UE sobre el intercambio de información y otras medidas similares (la Directiva 2003/48/CE).
- Pensiones.
- Titularidad de propiedad inmobiliaria y rendimientos inmobiliarios.

La calificación de la renta de acuerdo con las referidas categorías analíticas se llevará a cabo de acuerdo con la legislación tributaria del Estado miembro transmitente, lo cual lógicamente puede no coincidir con la resultante del Estado miembro receptor de la misma. A su vez, tal competencia calificatoria puede ser utilizada de forma que se minimice el intercambio automático.

Por otro lado, cabe destacar que el artículo 8.1 de la Directiva utiliza el punto de conexión basado en el «domicilio» de la persona física o entidad que obtiene la renta, sin que tal concepto haya sido definido en la norma europea. Tal laguna puede afectar al buen funcionamiento de este mecanismo antifraude, especialmente si los Estados miembros determinan tal «domicilio» considerando el que figure en el pasaporte o documento nacional de identidad en la medida en que este puede no coincidir con su residencia fiscal a efectos de IRPF.

La comunicación de la información se efectuará como mínimo una vez al año, y a más tardar seis meses después del final del ejercicio presupuestario del Estado miembro durante el cual se recabó la información. La Comisión UE adoptará las modalidades prácticas para el intercambio automático de acuerdo con lo previsto en el artículo 26.2 de la Directiva (Procedimiento del Comité de cooperación administrativa en materia tributaria).

Otra cuestión relevante que plantea la regulación de este mecanismo resulta de considerar como la Directiva no parece obligar en todo caso a los Estados miembros a obtener y transmitir información sobre las referidas categorías de renta a los otros Estados miembros, sino que solo obliga a transmitir la «información disponible», esto es, «la información recogida en los expedientes fiscales del Estado miembro que comunique la información, y que se pueda obtener de conformidad con los procedimientos para recabar y tratar la información de dicho Estado miembro»⁷. Los apartados 2 y 3 del artículo 8 de la Directiva vendrían a confirmar la no obligatoriedad de los Estados miembros de recabar información sobre la obtención de rentas por personas domiciliadas en otros Estados miembros, de suerte que los Estados miembros son libres de no gravar tales rentas y por tanto de no tener información disponible en sus bases de datos fiscales sobre la obtención por una persona domi-

⁷ Artículo 3.9 de la Directiva 2011/16/UE.

ciliada en otro Estado miembro. No obstante, los Estados miembros deben informar a la Comisión en relación con las categorías enumeradas en el artículo 8.1 de la Directiva respecto de las cuales dispongan de información.

Considerando la tosquedad con que ha sido configurado este mecanismo antifraude y a la vista de la limitada categoría de rentas que se incluye en su ámbito objetivo, no sorprende que se haya articulado una *sun-set clause* previendo su revisión. Así, el apartado 5 del artículo 8 dispone que a partir de 2017 la Comisión elaborará un informe y presentará una propuesta de reforma de la Directiva para extender las categorías de cinco a ocho (incluyendo **dividendos, ganancias de capital y cánones**) y eliminar el condicionante de la «disponibilidad de la información» en relación con al menos tres categorías de renta, de manera que sea obligatorio obtener tal información a los efectos de su transmisión periódica y recurrente a los Estados miembros de residencia de las personas que las obtengan. Con esta revisión del mecanismo de intercambio automático sin duda se reforzaría su eficiencia y mejorarían los resultados de su puesta en marcha.

En este mismo orden de cosas, el artículo 8.5 de la Directiva contiene otra previsión dirigida a ampliar a través de mecanismos bilaterales el ámbito del intercambio automático de información estableciendo que cuando los Estados miembros convengan intercambiar automáticamente información en relación con determinadas categorías adicionales de renta y de patrimonio en acuerdos bilaterales o multilaterales que celebren con otros Estados miembros, comunicarán dichos acuerdos a la Comisión, que pondrá dichos acuerdos a disposición de todos los demás Estados miembros.

El establecimiento del intercambio automático obligatorio constituye un paso adelante muy relevante en materia de cooperación fiscal que supera el estándar internacional de intercambio de información establecido por la OCDE. El intercambio automático puede operar como un potente mecanismo antifraude, si se configura y aplica de forma adecuada, lo cual no acontece, cuando menos, en redacción adoptada en la Directiva 2011/16/UE. Estamos ante una modalidad activa de asistencia administrativa que permite su empleo como herramienta de gestión de riesgos fiscales en el Estado miembro de residencia del contribuyente.

El intercambio de información automático establecido en la nueva Directiva comunitaria, sin embargo, no ha sido configurado sobre un modelo de máximos sino de mínimos. Llama la atención la no inclusión en su ámbito objetivo de determinadas categorías de renta del ahorro privado que tampoco están cubiertas por las medidas adoptadas a través de la Directiva 2003/48/CE (por ejemplo, rentas vitalicias o temporales, o rentas distribuidas por o generadas en la transmisión de participación de instituciones de inversión colectiva cuando estas invierten sus activos sin superar el umbral que determina que la renta sea calificada como pago de intereses) aunque sean obtenidas por personas físicas o que quedan extramuros a tal mecanismo (Directiva de Fiscalidad del Ahorro) cuando son percibidas a través de sociedades *holding* patrimoniales (meras tenedoras de activos financieros sin actividad económica). En este sentido, hubiera sido deseable una mayor coordinación entre el sistema de intercambio automático previsto en la Directiva 2011/16/UE y el establecido en la Directiva 2003/48/CE. De alguna forma, los Estados miembros menos proclives al intercambio de información automático siguen salvando su posición y propio sistema transitorio de retención que establece la Directiva de Fiscalidad del Ahorro para este tipo de rendimientos.

No obstante, no hay duda de que la Directiva 2011/16/UE constituye una medida que erosiona de forma sustantiva el secreto bancario y debilita la posición de los Estados miembros (y países terceros) que trataban de perpetuar un modelo económico-financiero-fiscal basado en la combinación de servicios jurídico-financieros, baja tributación y opacidad frente al Estado de residencia del inversor.

Ciertamente, esta nueva Directiva 2011/16/UE puede ejercer una cierta influencia en las negociaciones de la Directiva sobre la Fiscalidad del Ahorro tanto en relación con Estados miembros como respecto de países terceros afectados (Suiza, Andorra, San Marino, Mónaco, Liechtenstein). En la medida en que esta Directiva de asistencia mutua supone un avance, aunque tímido, en materia de intercambio automático que no se proyecta sobre categorías de renta comprendidas en el ámbito de tal Directiva de Fiscalidad del Ahorro, resultaría lógico trascender del sistema transitorio de retención en origen sustitutoria hacia un sistema de intercambio automático de mayor alcance objetivo, subjetivo y territorial. En este sentido, los Estados miembros (Austria y Luxemburgo) que siguen aplicando el sistema transitorio podrían ver intensificada la presión comunitaria para abandonar el sistema de retención en la fuente a favor del sistema de intercambio automático. Y lo mismo podría acontecer respecto de los países terceros que han concluido acuerdos con la UE de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva de Fiscalidad del Ahorro; de hecho, el Departamento del Tesoro de los EE.UU. está tratando de establecer la normativa que le permita al *Internal Revenue Service* disponer de la información sobre la obtención de intereses por no residentes al objeto de poder intercambiar tal información de acuerdo con lo establecido en un convenio fiscal aplicable⁸. Ciertamente, este avance o movimiento normativo instaurando el intercambio automático también podría afectar a países terceros como Suiza, Andorra, Mónaco, Liechtenstein, San Marino, y territorios dependientes de Estados miembros. Muy en particular, lo cierto es que el nuevo modelo suizo de *flat-tax-rate* (o retención definitiva basada en el denominado modelo Rubik) que está poniendo en marcha Suiza para enmarcar las relaciones fiscales con algunos países como Alemania, Reino Unido (y posiblemente con Italia y Francia) no termina de encajar con este paso hacia el intercambio automático; y de hecho el Protocolo 2011 al convenio de doble imposición España-Suiza no instrumenta tal modelo de cooperación fiscal⁹. Antes al contrario, el movimiento suizo se dirige precisamente a

⁸ REG-146097-09. *Vid.* SAPIRIE, 2011. En la misma línea los EE.UU. están desarrollando una regulación (*FACTA*) que obliga básicamente a todo tipo de instituciones implicadas en la «gestión» de determinados activos financieros (*lato sensu*) a revelar a las autoridades norteamericanas la existencia de cuentas cuyo titular sea una *US person* (física o jurídica). La UE está tratando de llegar a un acuerdo con las autoridades norteamericanas para coordinar esta legislación con la Directiva de Fiscalidad del Ahorro en aras de reducir los costes de cumplimiento.

⁹ El Consejo de Ministros del Gobierno español autorizó en febrero de 2011 la firma del Protocolo entre el Reino de España y la Confederación Suiza que modifica el Convenio vigente para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Berna el 26 de abril de 1966, y su Protocolo, modificados por el Protocolo firmado en Madrid el 29 de junio de 2006. La política española en materia de negociaciones de convenios de doble imposición consideró en 2009 una prioridad la renegociación del Convenio hispano-suizo para que en el mismo se incorporasen los estándares de intercambio de información fiscal de la OCDE para colaborar en alcanzar los objetivos en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal. El nuevo Protocolo al convenio de doble imposición España-Suiza de 1966 vendría a alinear la cláusula de intercambio de información con los estándares de intercambio de información efectiva establecidos y supervisados por la OCDE y el Global Forum on Tax Administration. A este respecto, debe ponerse de manifiesto como, fruto de una *peer review* del sistema de intercambio de información suizo realizado por el *Global Tax Forum* de la OCDE, las autoridades suizas se han visto obligadas a modificar su legislación y prácticas administrativas en la materia a efectos de observar los «incumplimientos» detectados y evitar así ser calificada como una jurisdicción no cooperativa en materia fiscal por la OCDE, con todo lo que ello conlleva. En este orden de cosas posee interés reseñar la nota de prensa del Departamento Federal de Finanzas suizo, de 15 de febrero de 2011, en la que expone fundamentalmente la revisión de la política y práctica administrativa de intercambio de información que tiene que acometer Suiza en los próximos tiempos.

evitar tal intercambio automático sobre renta del ahorro privado, en aras de reposicionar su sector financiero y descriminalizar a la banca y sus empleados. Cabe esperar que la posición de la UE sea contundente en este aspecto, toda vez que una vez que los Estados miembros (especialmente los centros financieros europeos) han aceptado un determinado nivel de intercambio automático y rogado, exigirán un *level playing field* a Suiza y a los países terceros que tienen que acordar medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva de Fiscalidad del Ahorro.

3.2.6. El intercambio espontáneo de información

La Directiva 2011/16/UE regula la modalidad de intercambio espontáneo de información en términos muy semejantes a lo establecido en el artículo 4 de la Directiva 77/799/CEE. Como novedades cabría apuntar un mayor énfasis en la obligatoriedad de la transmisión de la información en los casos pre-definidos en el artículo 9 de la Directiva, así como la fijación de un plazo máximo de dos meses para la comunicación de la información al Estado miembro interesado.

3.2.7. Otras modalidades de cooperación administrativa y disposiciones prácticas

La nueva Directiva profundiza en la asistencia mutua entre Administraciones tributarias trascendiendo de las tres formas típicas de intercambio de información.

Así, por un lado, el artículo 11 de la referida Directiva europea amplía el ámbito y alcance de las inspecciones transfronterizas previendo el acuerdo de las autoridades competentes de Estados

Como se sabe, Suiza en el año 2009 aceptó los principios internacionales de transparencia e intercambio de información tributaria establecidos por la OCDE, el G-20 y la ONU, y comenzó a concluir convenio de doble imposición y Protocolos ad hoc que establecieran cláusulas de intercambio de información tributaria en tal sentido. Sin embargo, tanto el texto de las cláusulas adoptadas como la interpretación que realizaban las autoridades suizas se ha revelado muy estricta desde el prisma de la OCDE. En la revisión o *peer review* que llevó a cabo el *Global Tax Forum* de la OCDE, de la normativa y práctica sobre transparencia e intercambio de información tributaria de los distintos países que se han posicionado como «cooperativos», se ha confirmado que la normativa y práctica suiza no se ajusta perfectamente a los parámetros internacionales y debe ser modificada en tal sentido, so pena de ser re-calificada como jurisdicción no cooperativa (*tax haven*). Como quiera que Suiza desea seguir siendo un centro financiero cooperativo, por el impacto reputacional y legal que se deriva del mismo, ha decidido modificar su normativa y práctica administrativa en materia de intercambio de información tributaria en el sentido solicitado por la OCDE. En particular, ello afecta al nivel de cooperación exigible en el marco de intercambios rogados. Suiza se obliga a incorporar en sus convenios de doble imposición y en su práctica administrativa la obligación de atender a un requerimiento de información solicitado por otro Estado contratante incluso cuando:

- a) El Estado requirente no identifica a la persona que puede poseer o tener el control de la información requerida,
- b) El Estado requirente no identifica al contribuyente afectado por su nombre y dirección postal, sino de otro modo e incluso en casos excepcionales indicando el número de cuenta bancaria.

Ciertamente, esta modificación afecta de forma sustantiva al tipo de requerimientos que pueden tramitarse de acuerdo con un convenio de doble imposición con Suiza, ampliándolos sustantivamente y con ello la obligación de las autoridades suizas de colaborar y obtener y transmitir la información. No obstante, las autoridades suizas siguen conservando sus «líneas rojas», dentro del marco OCDE, excluyendo la colaboración administrativa en casos:

- a) Expediciones de pesca/*fishing expeditions*: requerimientos genéricos que buscan detectar bolsas de fraude o que no identifican suficientemente un caso y contribuyente investigado.
- b) Intercambios espontáneos de información.
- c) Intercambios automáticos de información.
- d) Intercambios retroactivos (excepto CDI con USA para aplicar acuerdo UBS).

miembros que autorice, a los efectos de intercambiar información, la presencia en las oficinas de la Administración del Estado requerido donde se realicen actuaciones inspectoras y la participación en las investigaciones administrativas de las actuaciones o participación de los inspectores de un Estado miembro en comprobaciones realizadas en otro Estado miembro, pudiendo estar presentes durante las inspecciones realizadas en el otro Estado miembro. Se prevé la posibilidad de que los inspectores del otro Estado miembro puedan entrevistar a obligados tributarios del otro Estado miembro e incluso revisar su documentación fiscal, siempre que tal posibilidad sea establecida por la legislación del Estado miembro requerido. En caso de que la persona bajo investigación se niegue a respetar las medidas de inspección adoptadas por los funcionarios de la autoridad requirente, la autoridad requirente considerará que dicha negativa equivale a una negativa frente a sus propios funcionarios. Asimismo, cuando la información solicitada figure en documentos a los que tengan acceso los funcionarios de la autoridad requirente, deberán facilitarse copias a los funcionarios de la autoridad requirente. La Directiva 77/799/CEE (art. 6) se limitaba a contemplar esta colaboración inspectora transfronteriza, pero sin regular apenas el contenido de esta modalidad de cooperación administrativa. La nueva Directiva regula con más detalle este mecanismo (añadiendo las actuaciones activas y no meramente pasivas del inspector desplazado), pero su efectiva aplicación sigue quedando supe- ditada a la existencia de un acuerdo entre las autoridades competentes.

Una segunda modalidad de cooperación administrativa que la Directiva 2011/16/UE prevé son los «controles fiscales simultáneos», impulsados por la OCDE, y que también establece la Directiva 77/799/CEE (art. 8 ter) tras la reforma llevada a cabo por la Directiva 2004/56/CE). En esta materia la nueva Directiva no introduce aportaciones reseñables. Durante la última década, la práctica de un buen número de administraciones fiscales europeas y de países miembros de la OCDE ha revelado un aumento significativo de «inspecciones fiscales internacionales» (v.gr., Países Bajos ha llevado a cabo en torno a 80 *international tax audits*, dato que contrasta con las 15 de España), cuyos resultados se vienen valorando muy positivamente a nivel administrativo. Posiblemente hubiera sido adecuado profundizar en estas modalidades de cooperación administrativa dada la creciente necesidad de realizar estas «inspecciones fiscales internacionales» e incluso trascender hacia el nuevo mecanismo de las *Joint Audits* en el sentido propuesto por *Forum on Tax Administration* de la OCDE ¹⁰.

La nueva Directiva prevé un mecanismo de notificación administrativa transfronterizo en términos similares a los recogidos en la Directiva 77/799/CEE. La principal novedad reside en limitar las solicitudes de notificación a los casos donde el Estado requirente no sea capaz de notificar conforme a la normativa que rige en tal Estado o cuando dicha notificación pueda engendrar dificultades desproporcionadas. También se contempla que la autoridad competente de un Estado miembro pueda notificar cualquier documento por correo certificado o por vía electrónica directamente a una persona establecida en el territorio de otro Estado miembro (art. 13).

En la misma línea continuista con lo previsto en la Directiva 77/799/CEE (art. 10), la nueva norma comunitaria prevé el intercambio de buenas prácticas y de experiencias, lo cual otorga cobertura específica a la transmisión de información sobre formas de mejorar la cooperación fiscal así como sobre *tax shelters* o esquemas de planificación fiscal agresiva transnacionales, esto es, una

¹⁰ Cfr. OECD Forum on Tax Administration, *Joint Audit Report*, OECD, September 2010.

fórmula para «compartir la caja negra» (*sharing the black box*) en línea con los acuerdos y reuniones que mantienen regularmente y a estos efectos autoridades fiscales de diferentes países ¹¹.

En este mismo orden de cosas, la nueva Directiva ha introducido una interesante novedad estableciendo la denominada «información de retorno» del Estado requirente en relación con los resultados de uso de los datos transmitidos por el Estado requerido (art. 14). Esta información de retorno debe solicitarla el Estado requerido y se ha establecido un plazo máximo de dos meses para su transmisión. La Comisión determinará las modalidades prácticas del retorno de información de acuerdo con el artículo 26 de la Directiva. Esta misma previsión de información de retorno se contempla en relación con los intercambios automáticos, aunque en este contexto posiblemente se terminen elaborando informes anuales sobre el uso de tal información, al tratarse de información gestionada en masa. El establecimiento de esta modalidad de transmisión de información, si se desarrolla adecuadamente, puede reforzar la eficacia de este mecanismo de cooperación fiscal al poner en manos del Estado requerido datos que pueden permitir detectar supuestos de fraude o esquemas de planificación agresiva poniendo en marcha una suerte de *reverse audit*, como acontece en algunos países en sede de inspecciones de precios de transferencia.

Los artículos 20 y 21 de la nueva Directiva profundizan en el empleo de formularios normalizados y formatos electrónicos en aras de lograr una mayor eficacia de los mecanismos de cooperación fiscal establecidos. A este respecto se establece como regla la comunicación por medios electrónicos (red CCN) así como el empleo de un idioma común para las comunicaciones que será acordada entre las autoridades requirente y requerida, siendo excepcional el sistema de traducción.

En esta misma línea, el artículo 22 de la nueva Directiva establece obligaciones específicas exigibles a los Estados miembros a los efectos de adoptar las medidas necesarias para lograr la organización y coordinación administrativa que establece el artículo 4. En particular, ello requiere: a) designar una autoridad competente nacional así como una oficina de enlace central y eventualmente servicios de enlace; b) elaborar una lista de servicios de enlace y de funcionarios competentes por delegación para la cooperación administrativa. Nótese que el nuevo modelo de cooperación administrativa es descentralizado de suerte que la competencia para poner en marcha los requerimientos de información o la asistencia administrativa o atender tales solicitudes la ostenta tanto la autoridad competente designada por cada Estado miembro, como la oficina central de enlace o un funcionario competente por delegación (art. 3 de la Directiva). Ahora bien, la oficina central de enlace debe estar informada de las actuaciones realizadas por un servicio de enlace o un funcionario competente.

3.2.8. *El uso de la información intercambiada y su valor probatorio*

En materia de secreto tributario, esto es, en lo que concierne al uso y revelación de la información transmitida en virtud de cualquier fórmula de cooperación fiscal, la nueva Directiva (art. 16) establece

¹¹ Este importante sistema de *sharing of the black box* ha cristalizado a través de varias iniciativas como el *Leeds Castle Group* (integrado por autoridades fiscales de Alemania, Canadá, Francia, Japón, Reino Unido, EE.UU., China, India, Corea del Sur), el programa *Fiscalis* europeo, el propio *Joint International Tax Shelter Information Centre* (Australia, Canadá, Reino Unido, EE.UU. y Japón), y el *Seven Country Working Group on Tax Havens* (Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, Reino Unido y EE.UU.). *Vid.*: E&Y (2008), *Tax Administration Goes Global. The Trend Toward Global Tax Transparency*, 2008.

una regulación más flexible que la normativa precedente. En primer lugar, la Directiva 2011/16/UE establece la aplicación de la normativa nacional que protege la confidencialidad de la información de la misma naturaleza en el Estado miembro receptor. Tal regla de secreto tributario lógicamente permite el uso para la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros relativas a los impuestos referidos en el artículo 2. Asimismo, se contempla la posibilidad de usar la información transmitida para otra serie de impuestos y derechos como son los recogidos en el artículo 2 de la Directiva 2010/24/UE de asistencia en la recaudación (todos los impuestos que integran el sistema tributario y otras exacciones) o para evaluar y ejecutar las contribuciones obligatorias en el ámbito de la Seguridad Social.

Se prevé expresamente la utilización de la información en procedimientos judiciales que pueden dar lugar a sanciones, incoados como consecuencia del incumplimiento de la legislación en materia fiscal, sin perjuicio de la normativa general y de las disposiciones que regulen los derechos de los demandados y los testigos de dichos procedimientos. Tal previsión, a nuestro juicio, ampara el uso de la información en procesos penales-tributarios, aunque se advierte de que tal uso debe realizarse observando las garantías procesales de los demandados y testigos en el marco de estos procesos; posiblemente puedan plantearse problemas aquí en torno al uso de información que reveló el propio contribuyente en el marco del procedimiento administrativo (derecho a la no autoinculpación) o en relación con el modo de obtención (garantías, procedimiento, etc.) de las pruebas recabadas en el extranjero. En la mayoría de las ocasiones la validez y aceptación de tales pruebas requerirá que las autoridades fiscales que recabaron tal información testifiquen en el proceso penal incoado en el otro Estado miembro.

Asimismo, la Directiva 2011/16/UE, al igual que la 77/799/CEE, permite el uso de la información intercambiada para otros fines no fiscales, siempre que medie el permiso de la autoridad transmitente y lo permita la propia legislación del Estado receptor y en los términos que establece la normativa del Estado que comunica inicialmente la información. Tal permiso solo puede otorgarlo la autoridad competente del Estado miembro de origen de la información (art. 16.4).

La nueva Directiva regula con más detalle que su antecesora la posibilidad de transmitir información por un Estado miembro a un tercer Estado miembro. En particular, se regula en qué casos puede producirse tal intercambio triangular, a saber: a) la información recibida por un Estado miembro pueda ser útil para otro Estado miembro a los efectos fiscales de la administración y ejecución de los impuestos y derechos referidos en el artículo 16.1 de la Directiva; b) la transmisión se atenga a las normas y procedimientos previstos en esta norma comunitaria; c) se informe a la autoridad de origen de la información sobre la intención de compartir los datos con la autoridad competente de un tercer Estado miembro sin que aquella se oponga en el plazo establecido al respecto.

El artículo 16.5 de la Directiva como novedad establece una regla sobre el uso de la información intercambiada (datos, declaraciones, informes, documentos, copias autenticadas, etc.) como medio de prueba en los procedimientos nacionales en las mismas condiciones que la información, informes, declaraciones y cualquier otro documento equivalente transmitido por una autoridad del mismo Estado miembro (art. 16.5). A nuestro modesto entender, esta cláusula que establece una suerte de principio de validez probatoria general de la información y documentación transmitida por las autoridades competentes de los otros Estados miembros requiere en todo caso acreditar las autoridades, origen/fuente,

procedimientos y garantías con las que fue obtenida la información para que pueda emplearse como prueba en un procedimiento nacional al igual que acontece en un contexto interno ¹².

Así las cosas, a nuestro juicio, el valor jurídico-probatorio de la información intercambiada dependerá en buena medida de una serie de circunstancias entre las que cabría destacar las que indicamos al punto ¹³.

En primer lugar, hay que tener en cuenta la forma y el carácter fidedigno del material intercambiado; ciertamente, no puede otorgarse el mismo valor a una mera comunicación de opiniones de una autoridad tributaria extranjera, o a copias de documentos sin autenticar que a «copias de documentos oficiales o particulares autenticados», o a «reproducciones de testimonios de agentes tributarios o peritos» ¹⁴. Por el contrario, aquellas copias de documentos sin autenticar o declaraciones realizadas sin garantías de su carácter fidedigno deberían ostentar un valor escaso cuando no nulo ¹⁵; de hecho, lo normal es que este tipo de comunicaciones informales o genéricas únicamente sirvan para que las autoridades del Estado que las recibe inicien una investigación fiscal y obtengan, en su caso, sus propias pruebas al efecto de regularizar la situación tributaria del obligado tributario.

En segundo lugar, habrá que tener en cuenta el contenido del material intercambiado. Así, debe distinguirse entre documentos que se refieran a hechos declarados por las autoridades competentes del Estado que intercambia la información de aquellos que contienen apreciaciones jurídicas (calificaciones), por cuanto los primeros deben ostentar un valor superior, si se han obtenido observándose un procedimiento con todas las garantías. La posición de los tribunales españoles coincide a grandes rasgos con lo indicado. Así, nuestros órganos judiciales vienen otorgando valor probatorio a todos aquellos intercambios de información donde las autoridades fiscales extranjeras ponen de manifiesto hechos directamente comprobados por los mismos en el marco de procedimientos tributarios legalmente establecidos ¹⁶, mientras que cuando lo que se intercambia son meras apreciaciones sobre presuntas irregularidades que pudo haber cometido el obligado tributario en España o calificaciones jurídicas sobre su conducta el valor probatorio que se les concede es muy reducido ¹⁷.

¹² La misma observación cabría realizar en relación con el artículo 61.3 del Reglamento de aplicación de los tributos (RD 1065/2007, de 7 de julio).

¹³ Para un estudio más detallado de esta cuestión, *vid.* CALDERÓN 2000, págs. 293 y ss.

¹⁴ Así se ha puesto de relieve en la práctica administrativa norteamericana (IRS, *US IRS International Tax Compliance Information*, vol. IV, Kluwer, Boston, 1994, Lesson 10). La Audiencia Nacional ha declarado que las pruebas documentales que aporte el obligado tributario en tanto sean emitidas por autoridades extranjeras deben ajustarse a los requisitos del artículo 600 de la Ley de Enjuiciamiento Civil para que puedan ser consideradas válidas por los tribunales españoles; así, consideró que concurrían las notas exigidas en el citado precepto «al estar legalizados (los documentos) conforme a lo establecido en el Convenio de La Haya de 5 de octubre de 1961» (SSAN de 16 de julio de 1998, JT 98, Ar.1132 y 1133).

¹⁵ En este sentido se pronunció el Juzgado de lo Penal de Palma de Mallorca en la Sentencia de 21 de diciembre de 1992 (NFJ002288); este órgano jurisdiccional consideró que no podía otorgarse valor de prueba de cargo en un proceso penal por delito fiscal a una «mera comunicación de las autoridades fiscales alemanas» en la que se da noticia de presuntas irregularidades fiscales de las personas más tarde imputadas. En parecidos términos se posicionó el TEAC en resolución de 9 de julio de 1998 (NFJ007265).

¹⁶ Véase la Sentencia del Juzgado de lo Penal de Palma de Mallorca de 21 de diciembre de 1992 (NFJ002288). El TEAC otorgó valor probatorio a los hechos incluidos en una respuesta a una solicitud de información cursada por España al Reino Unido, al tratarse de datos declarados por un obligado tributario o directamente comprobados por las autoridades competentes extranjeras [Resolución del TEAC 9 de julio de 1998 (NFJ007265)].

¹⁷ En relación con calificaciones jurídicas piénsese en las calificaciones de residencia fiscal que documentan los certificados de residencia expedidos por autoridades extranjeras, de suerte que las autoridades fiscales españolas, al igual que las de

En tercer lugar, habrá que considerar cómo se ha obtenido la información intercambiada; no puede darse el mismo valor a una información que se ha obtenido de forma legal que a datos recabados ilegalmente; tampoco puede darse el mismo valor a una información obtenida sin garantías que con garantías similares a las que rigen en el Estado que va a usar tales datos. Particular importancia tendrá la circunstancia de si los datos fueron obtenidos por las autoridades fiscales con arreglo a las facultades establecidas en su ordenamiento, o si, por el contrario, se cometieron irregularidades (falta de un requisito menor o subsanable) o ilegalidades a tal efecto.

A este respecto, existen varias posiciones sobre esta cuestión. Por un lado, hay quien mantiene que el hecho de que una información haya sido obtenida ilegalmente por las autoridades del Estado contratante que la suministra no afecta al Estado que la recibe, incluso allí donde el Estado transmitente no pudiera hacer uso de los datos que transmite con arreglo a su normativa interna; así, la Administración fiscal del Estado receptor podría utilizar la información intercambiada, salvo que su Derecho interno prohibiera el uso de una información obtenida de tal modo¹⁸. Por otro lado, se ha defendido que el Estado que recibe una información suministrada por otro Estado únicamente podrá hacer uso de la misma, en la medida en que su legislación interna le permita obtenerla del modo en que fue obtenida en el Estado transmitente¹⁹. Un planteamiento todavía más restrictivo es el adoptado por las autoridades belgas cuando excluyen el uso de la información intercambiada cuando hubiera sido obtenida ilegalmente en el otro Estado (transmitente)²⁰. Es llamativo que la jurisprudencia de dos países con sistemas jurídicos tan próximos como EE.UU. y Canadá mantengan posiciones diametralmente opuestas; así mientras los tribunales americanos vienen requiriendo que los procedimientos de obtención de la información transmitida que se hubieren puesto en marcha por las autoridades del Estado transmitente sean equivalentes en términos de garantías constitucionales a los que se tuvieran que emplear en EE.UU. para realizar una actuación administrativa semejante para que tal información pueda ser válidamente empleada en procesos judiciales²¹, en tanto que los tribunales canadienses mantienen la posición opuesta considerando que las garantías constitucionales establecidas por el Derecho canadiense solo son aplicables frente a actuaciones de autoridades nacionales²².

A nuestro juicio, no se puede excluir que el modo en que fueron obtenidos los datos intercambiados afecte al valor jurídico-probatorio que puedan tener en el marco de procedimientos o procesos judiciales en el Estado receptor de la información. No obstante, encontramos difícil establecer criterios apriorísticos para admitir o excluir el uso de una información obtenida de manera irregular o ilegal en el Estado que la suministra. Además, puede ocurrir que lo que se considera «ilegal o irre-

otros países, consideran que tal calificación no les vincula. Véanse en este sentido la Resolución del TEAC de 9 de abril de 1997 (NFJ005614), Resolución de la DGT de 11 de febrero de 1992 (Circular Informativa MEH, Madrid 1994, págs. 92 y ss.), Resolución del TEAR de Madrid de 27 de julio de 1998.

¹⁸ VOGEL, Artículo 26, para. 106. Los tribunales norteamericanos participan de esta misma concepción al considerar que la competencia para enjuiciar la legalidad o ilegalidad de los procedimientos conforme a los cuales se obtuvo la información intercambiada reside en los órganos jurisdiccionales del Estado que la transmite (*vid.* HYMAN, págs. 169-170).

¹⁹ SACCHETTO, 1998 págs. 5-6.

²⁰ DOCCLO, pág. 28.

²¹ McCRAKEN, 2002, pág. 1.897, citando los casos *US vs Wolf*, y *US. vs. Phillips*.

²² McCRAKEN, 2002, pág. 1.898, citando el caso *Schreiber* del Tribunal Supremo sobre información obtenida por las autoridades suizas a requerimiento de las autoridades canadienses en el marco de un caso penal-tributario.

gular» en el Estado transmitente de los datos resulte perfectamente admisible en el Estado receptor de la información. Probablemente, el posicionamiento más razonable radique en un análisis casuístico que contemple las facultades de obtención de información que posee la Administración tributaria de cada uno de los Estados implicados en el intercambio, considerando especialmente si las garantías básicas incorporadas en la normativa del Estado receptor de la información se respetaron por el Estado transmitente en el caso de que se trate. El propio Tribunal Supremo español ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre una cuestión muy próxima a la que estamos tratando, cuando en el marco de un proceso penal en el que las principales pruebas habían sido obtenidas por autoridades aduaneras extranjeras (apertura de un paquete conteniendo drogas) se declaró que la valoración de las mismas «solo está autorizada cuando en la causa consten elementos que garanticen la seriedad y credibilidad de la diligencia equivalentes a las que rigen en nuestro país (...); bajo estas condiciones es indudable que la prueba obtenida estaba afectada por una prohibición de valoración, toda vez que no consta en la causa ningún elemento que autorice a considerar que llegó a la misma con garantías equivalentes a las exigidas por la ley española». A su vez, entendemos que en el ámbito penal-tributario generalmente se requerirá que las autoridades fiscales extranjeras que obtuvieron la información testifiquen en los tribunales del Estado donde se ha incoado un proceso de estas características (principios de intermediación y contradicción)²³. Consideramos que los principios emanados de esta sentencia podrían flexibilizarse en el marco de procedimientos y procesos distintos de los de naturaleza u orden penal; ahora bien, en todo caso los datos o pruebas intercambiadas deben acompañarse de un informe que acredite la forma en que fueron obtenidos a los efectos de garantizar los más elementales y básicos derechos de defensa y garantías procesales en el Estado que los recibe; de otro modo, la valoración de los mismos sería arbitraria e inconsistente²⁴.

En todo caso, consideramos que el derecho de defensa (y el principio de igualdad de armas) requiere que el obligado tributario afectado por un intercambio de información y que está siendo «regularizado» o sancionado tomando como base los datos intercambiados tenga pleno acceso tanto al requerimiento de información cursado por las autoridades españolas, como a la respuesta emitida por las autoridades extranjeras donde conste cómo se ha obtenido la información, de qué sujeto se ha obtenido y en qué consisten las informaciones recabadas. Entendemos que de no otorgarse tales garantías podría generarse indefensión, lo cual no resulta admisible cuando menos en aquellos Estados de Derecho donde la Constitución protege el derecho a la tutela judicial efectiva. A este respecto, debe señalarse que existe un pronunciamiento de la Audiencia Nacional, de 25 de septiembre de 2003²⁵, donde el referido

²³ Así se establece en el Convenio Europeo de Asistencia Judicial en materia penal de 20 de abril de 1959, el cual es aplicable en relación con delitos tributarios de acuerdo con el Protocolo de 17 de marzo de 1978. Asimismo, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 3 de abril de 1990 (Ar. 3052), ha declarado que funcionarios de policía judicial extranjeros pueden ser oídos en el juicio oral, con arreglo al Convenio Europeo de Asistencia Judicial en materia penal. En el marco del citado convenio también existe la posibilidad de obtener pruebas testimoniales en el extranjero, susceptibles de aportación al juicio oral, a través de comisiones rogatorias contradictorias (véanse las SSTs de 3 de diciembre de 1991 (Ar. 8693), de 13 de marzo de 1992 (Ar. 2442), de 6 de junio de 1994 (Ar. 4528) y de 19 de enero de 1995 (Ar. 155).

²⁴ Téngase en cuenta en este sentido la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional [STC 76/1990 (NFJ000802)] y del Tribunal Supremo [STS de 23 de diciembre de 1991 (NFJ001440)] sobre el valor probatorio de las actas de Inspección.

²⁵ JT 2003, 1569. En particular, la Audiencia Nacional consideró que ni la legislación interna española (LGT 1963 y RGI) ni la Directiva 77/799/CEE contenían preceptos que obligaban a las autoridades fiscales españolas a dar acceso al obligado tributario al requerimiento de información tributario cursado a las autoridades alemanas (y de otros países), ni al contenido del documento de respuesta que incluye la información solicitada, ni tampoco ostenta derecho a conocer los procedimientos de obtención en el extranjero de tales datos. A mi modesto entender, tal posición puede generar indefensión y además

tribunal mantuvo una opinión distinta a la que nosotros defendemos. Existen también recientes pronunciamientos de otros órganos jurisdiccionales de otros Estados europeos (tribunal constitucional alemán y Corte de Apelación de París que sigue la jurisprudencia *Ravons* del TEDH) sobre el uso en procedimientos tributarios nacionales de datos obtenidos en el extranjero en condiciones poco ortodoxas o ilegales que no hacen sino reflejar lo casuístico y controvertido que resulta esta cuestión ²⁶.

cabría identificar preceptos en la LGT y otras disposiciones nacionales que fundamentarían la posición del contribuyente en relación con el acceso a los documentos que forman parte del expediente de intercambio de información cuando tales documentos e información remitida es empleada en el marco de procedimientos de regularización o sancionadores.

²⁶ Ciertamente, un caso especialmente controvertido resulta del inicio de actuaciones inspectoras en un Estado como consecuencia del acceso a datos de un contribuyente que se han obtenido ilegalmente por las autoridades fiscales del Estado transmitente como ha acontecido en los casos de los Bancos LGT y HSBC donde las autoridades alemanas «adquirieron» tales datos de un empleado de la entidad financiera en tanto que en el caso del HSBC los datos fueron sustraídos en un registro de la vivienda de un empleado de tal banco que poseía ilegalmente tal información. El uso de tales datos obtenidos en condiciones de dudosa legalidad para iniciar actuaciones inspectoras o como material probatorio en procedimientos tributarios o procesos judiciales (especialmente de carácter penal) plantea muchas dudas. El Tribunal Constitucional alemán (*Bundesverfassungsgericht*) de 30 de noviembre de 2010 (2 BvR 2101/09) se pronunció a favor de la constitucionalidad de las inspecciones fiscales (y medidas de registro domiciliarios posteriores) realizadas con origen y base en datos obtenidos ilegalmente por las autoridades fiscales (compra de DVD de LGT-Bank de Liechtenstein). El Tribunal Constitucional limita la denominada «teoría de los frutos del árbol envenenado», insistiendo en el carácter excepcional de las mismas en el sentido de que solo es aplicable cuando la prueba obtenida ilegalmente afecta al corazón del derecho a la intimidad. En el otro extremo se sitúa la Sentencia de 8 de febrero de 2011 de la Corte de Apelación de París que ha anulado una inspección fiscal en Francia de un ciudadano que aparecía en los listados del HSBC, condenando al fisco francés a indemnizarle con 3.000 euros. El tribunal francés basa su fallo en que los datos fueron robados y que el propio ministro de Finanzas francés declaró que la información procedía de un robo, por lo que destaca que el origen de los datos es ilícito. La Corte de Apelación de París fundamentó su posición en la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), de 21 de febrero de 2008, en el caso francés *Ravons*, donde el TEDH considera que los procedimientos empleados en registros domiciliarios por parte de la Inspección tributaria francesa son contrarios al artículo 6.1 del TEDH (derecho a un juicio justo/*fair trial right*) y por tanto las pruebas obtenidas por las autoridades fiscales no pueden emplearse para fundamentar liquidaciones tributarias, sanciones o como prueba en un proceso penal-tributario. De esta forma, el Tribunal de Apelación de París, siguiendo una jurisprudencia del Tribunal Supremo francés (SSTS de 7 de abril de 2010 y 7 de enero de 2011) que aplica la jurisprudencia del TEDH en el caso *Ravons*, consideró ilegal el registro domiciliario realizado por la Inspección tributaria francesa en la medida en que el tribunal que autorizó tal registro debió verificar que los indicios de fraude presentados por las autoridades fiscales francesas habían sido obtenidos legalmente. La jurisprudencia del TEDH posee por tanto gran relevancia práctica más allá del ordenamiento francés, toda vez que por un lado el Derecho de la UE protege los derechos fundamentales interpretados de acuerdo con la jurisprudencia del TEDH, y por otro, la jurisprudencia del TEDH es aplicable en nuestro ordenamiento de acuerdo con lo establecido en nuestra Constitución (art. 10.2 CE) y la propia jurisprudencia del TC. La jurisprudencia del TEDH en el caso *Ravons* consiste en la exigencia de que los procedimientos a través de los cuales se autorice la entrada y registro domiciliario de personas físicas y entidades por parte de la Inspección tributaria, garanticen el derecho de los contribuyentes afectados a cuestionar judicialmente la legalidad de tal autorización judicial. Ello requiere que la propia legislación que regule tal autorización judicial establezca:

- Una regulación que habilite de forma expresa tal derecho de apelación.
- Que tal derecho pueda ejercerse de forma efectiva sin trabas (aunque sea a posteriori).
- Que se informe al afectado de su derecho de control judicial sobre la legalidad de la autorización judicial, así como de la propia ejecución de tal autorización por parte de las autoridades fiscales.

En relación con el control de la legalidad de la autorización judicial, como ya he indicado, la jurisprudencia del Tribunal Supremo francés y de la Corte de Apelación de París establece la obligación del juez autorizante de verificar los presupuestos (indicios de fraude: el origen legal de las pruebas que permiten albergar sospechas de fraude fiscal) que permiten el sacrificio del derecho a la inviolabilidad del domicilio, de manera que una incorrecta apreciación de tales presupuestos (prueba de origen ilegal o falta de prueba de fraude) pueden conducir a anular el registro domiciliario y las evidencias obtenidas en el mismo. A mi juicio, esta jurisprudencia es aplicable en nuestro país, pudiendo someterse a este test de legalidad los procedimientos de registro domiciliario realizados por las autoridades fiscales españolas, debiendo verificarse la existencia de indicios de fraude fiscal como presupuesto de una autorización judicial, debiendo controlar el juez competente la legalidad del registro de acuerdo con la propia autorización.

4. ALGUNAS REFLEXIONES FINALES

La aprobación de estas nuevas Directivas europeas en materia de asistencia en la recaudación y cooperación fiscal debe ser valorada muy positivamente por lo que significa en términos de avance y reforzamiento de los mecanismos de lucha contra el fraude y de control fiscal transfronterizo. Sin duda, las Administraciones tributarias tienen que ser tan globales como los contribuyentes como condición para la propia pervivencia de los actuales sistemas tributarios –especialmente sus impuestos sobre la renta– garantizando la supervisión de los aspectos internacionales de los impuestos en términos tales que no se dude de la propia legitimidad (o *fairness*) del sistema como consecuencia de la falta de control efectivo sobre los «hechos transfronterizos con trascendencia tributaria».

Ciertamente, estas nuevas normas europeas sobre asistencia administrativa en materia fiscal en combinación con las que se instrumentan a través de convenios internacionales siguiendo los estándares establecidos por la OCDE (convenios de doble imposición, acuerdos de intercambio de información o tratados multilaterales como el de la OCDE-Consejo de Europa) inauguran una nueva era en la cooperación fiscal internacional. Sin embargo, a mi juicio, estamos lejos de haberse establecido una situación adecuada a las necesidades actuales de asistencia administrativa entre administraciones tributarias de distintos países. Todo parece indicar que los progresos en este contexto seguirán produciéndose gradualmente y posiblemente más bilateral que multilateralmente. La falta de cooperación fiscal efectiva por parte de un país o territorio, negándose a colaborar injustificadamente en inspecciones simultáneas o intercambiar información de forma pro-activa, debería igualmente ser objeto de regulación específica, de manera que las «jurisdicciones» efectivamente cooperativas y las «nominalmente» cooperativas no recibieran el mismo trato, cuando menos, desde la perspectiva española.

En este mismo orden de cosas se echa igualmente en falta un mayor énfasis en la funcionalidad de estos mecanismos de asistencia mutua al servicio de los contribuyentes. Así, por ejemplo, en numerosas ocasiones asistimos a la imposición de pesadas cargas formales a los obligados tributarios –v.gr., la documentación de precios de transferencia con *master file* y *country file*– cuando en realidad tales obligaciones podrían reducirse significativamente considerando las posibilidades de asistencia mutua que articularían la normativa de cooperación fiscal internacional. Un mayor empleo de estos mecanismos pro-contribuyente también sería recomendable (por ejemplo, verificando elementos de prueba carentes de la necesaria precisión o fehaciencia (la prueba de los servicios de apoyo a la *gestión/management fees*) o que no han podido obtenerse (certificados de residencia, tratamiento fiscal de entidades extranjeras, etc.), sin que ello signifique o comporte en modo alguno alteración de las reglas de la carga de la prueba en los procedimientos tributarios.

Otro de los aspectos sobre el que conviene llamar la atención es la falta de una regulación completa y sistemática de la cooperación fiscal transfronteriza. Existe un déficit de regulación y de interconexión entre toda esta normativa y las disposiciones fundamentales de nuestra LGT²⁷, lo cual

²⁷ Entre las cuestiones que merecen atención destacamos, sin ánimo de exhaustividad, las siguientes: a) las eventuales consecuencias de la notificación por parte de las autoridades del Estado requerido de la solicitud de información por parte de las autoridades españolas tanto en sede de interrupción de la prescripción como en relación con el artículo 27 de la LGT; b) la regulación de la interrupción justificada de las actuaciones inspectoras en el marco de solicitudes de asistencia mutua,

genera inseguridad jurídica y puede privar de eficacia a estos mecanismos. Posiblemente tuviera sentido establecer una regulación específica al margen de la LGT desarrollando al máximo las posibilidades de cooperación fiscal internacional que brindan todos estos instrumentos europeos y los tratados internacionales, como están haciendo algunos países que ya están empezando a articular auténticos procedimientos tributarios internacionales (inspecciones fiscales internacionales: inspecciones fiscales simultáneas y *joint audits*). Tal regulación en todo caso debe tener muy en cuenta los derechos de los contribuyentes, que vienen siendo los grandes olvidados en este contexto regulatorio ²⁸, debiendo resolverse esta clásica y permanente tensión estableciendo una normativa más equilibrada que coherente las garantías básicas de los contribuyentes con el control del deber de contribuir en un contexto transfronterizo.

En línea con todo lo expuesto, cabe reseñar igualmente cómo el nuevo Protocolo (2011) que se acaba de firmar entre España y Suiza inaugura una nueva en las relaciones fiscales internacionales entre ambos países. Además de certificar el fin del secreto bancario suizo, tal y como se configuraba hasta ahora, el referido Protocolo posee implicaciones de gran alcance que afectan a las estructuras patrimoniales y corporativas articuladas en el pasado.

Y lo cierto es que este nuevo Protocolo no hace sino evidenciar un cambio de paradigma en el orden tributario internacional. Nos movemos en el plano financiero, corporativo y fiscal hacia coordenadas de mayor transparencia. Las Administraciones tributarias de los diferentes países están desarrollando mecanismos para ser tan globales como los propios contribuyentes. Y junto al movimiento hacia la transparencia y cooperación fiscal internacional, tendencia que ya ha cristalizado, se están produciendo otros movimientos. En primer lugar, las Administraciones tributarias están desarrollando enfoques más sustancialistas en lo que se refiere a la supervisión de las operaciones de planificación fiscal internacional y concretamente de las estructuras de los grupos multinacionales. En segundo lugar, se está tratando de trasladar al ámbito fiscal los principios propios de la Gobernanza Corporativa. Esto último se está llevando a cabo en conjunción con el intento de articular un nuevo modelo de relaciones entre el Fisco y los contribuyentes (la denominada «relación cooperativa») que, en cierta medida, podría estar siendo instrumentalizada como mecanismo de gestión de riesgos fiscales por parte de las Administraciones y una de sus derivas puede ser limitar en gran medida la planificación fiscal en los términos que actualmente conocemos. Ciertamente, en la hora actual no se puede determinar cuál será el alcance y grado de profundidad de los posibles cambios que se avecinan, pero lo que sí parece meridiano es que el mundo fiscal se encuentra en un momento refundacional y caminamos hacia un nuevo orden tributario internacional (y de práctica fiscal).

considerando los límites establecidos en la STS de 24 de enero de 2011 (NFJ041830); c) los derechos de los obligados tributarios frente a solicitudes de información cursadas por las autoridades españolas o por autoridades extranjeras; d) la aplicación en este contexto de lo previsto en el artículo 108 de la LGT, en particular de la regla de presunción de certeza de las declaraciones tributarias de terceros y de la exigencia de ratificación y prueba de los datos relativos a terceros cuando el afectado alegue su inexactitud; e) la posición de los obligados tributarios en el contexto de inspecciones fiscales simultáneas y *joint-audits* donde se desplacen inspectores extranjeros a territorio español y participen en las actuaciones realizadas por los inspectores españoles.

²⁸ *Vid.* CALDERÓN, 2000 c).

Bibliografía

- ANAMOURLIS y NETHERCOTT [2009]: «An overview of tax information Exchange Agreements and Bank Secrecy», *BIFD*, n.º 12.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN [1998]: «Cesión, intercambio y protección de la información tributaria y de los datos automatizados: incidencia de la informática en el contribuyente», *Revista de Técnica Tributaria*, n.º 43.
- BAKER [1993]: «The transnational enforcement of tax liability», *British Tax Review*.
- [2002]: «Changing the Norm on Cross-border Enforcement of Tax Debts», *Intertax*, vol. 30, n.º 6-7, págs. 216 y ss.
- BAS SORIA [2005]: «Precisiones sobre las solicitudes de Asistencia Mutua en Materia de Recaudación», *RCyT. CEF*, n.º 271, octubre.
- BECKER [1982]: «Limits on Exchange of Information in connection with tax audit practice», *Intertax*, n.º 2.
- BORJA SANCHIS [2005]: «La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la UE», *Diálogo*.
- BUSTAMANTE ESQUIVIAS [2001]: «Fiscalidad internacional e intercambio de información», en *Manual de Fiscalidad Internacional* (coord. T. CORDÓN EZQUERRO), IEF, Madrid.
- CAAMAÑO y CALDERÓN [2002]: «Globalización económica y poder tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?», *Civitas, REDF*, n.º 114.
- CALDERÓN [2000a]: *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, CEF, Madrid.
- [2000b]: «A critical approach to the new rules empowering the Spanish tax Administration to seek information located abroad», *Tax Notes International*, june.
 - [2000c]: «La protección de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información», *RCyT. CEF*, n.º 211 (también en *Intertax*, enero 2001).
 - [2002a]: «El intercambio de información entre Administraciones tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal», en *Las medidas antiabuso en la normativa interna y en los CDI y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, IEF, Madrid.
 - [2008]: «La Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal: ¿Trifurcación del régimen de paraísos fiscales?», en *La lucha contra el fraude fiscal*, Atelier.
 - [2009]: *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, NetBiblio.
- CASADO OLLERO y DE LA PEÑA [1991]: «El régimen del intercambio de información tributaria», en *Estudios sobre el Convenio entre España y EE.UU. para evitar la doble imposición*, Gaceta Fiscal, Madrid.
- COLE, GORDÓN y VENUTI [1995]: «Exchange of information and assistance in collection (I)», *Tax Management International Journal*, vol. 24.
- DE LA VILLA GIL [1980]: «El intercambio de información: aspectos generales», en *Estudios de Doble Imposición*, IEF, Madrid.
- DOCCLO [1998]: «Exchange of Information: Belgian report», *EEC Tax Project*, Stockholm Seminar, 29 & 30.
- EILERS [1987]: *Das Steuergeheimnis als Grenze des Internationalen Auskunftsverkehrs*, Verlag Dr.Otto Schmidt, Köln.
- GANGEMI [1990]: «General Report», en *International Mutual Assistance through Exchange of Information*, IFA, CDFI, LXXVb, Kluwer, The Netherlands.

- GARCÍA PRATS [2002]: «Dual Assistance in Collection of Tax Debts», *Intertax*, vol. 30, págs. 56 y ss.
- GRAU RUIZ [1997]: «El convenio de asistencia mutua en asuntos fiscales», *RCyT*. CEF, n.º 34.
- [2000]: *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, La Ley, Madrid.
- HYMAN [1981]: «The IRS summons power under the lowest common denominator of United States double taxation treaties», *George Washington Journal of International Law and Economy*, vol. 16, págs. 152-164.
- KRUPSKY [1992]: «IRS access to foreign transfer pricing information», *BIFD*, March.
- MANN [1964]: «The Doctrine of Jurisdiction in International Law», *Hague Recueil*, págs. 145 y ss.
- MARTÍN y CALDERÓN [2008]: «Administrative Cooperation-Exchange of Information in the Context of the CCCTB», en *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Linde, Vienna.
- [2009]: *Tributación comunitaria, vol II. Impuestos Indirectos*, Thomson-Aranzadi, Pamplona.
- MCCRACKEN [2002]: «Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Administration Issues in the Exchange-of-Information Age», *Canadian Tax Journal*, vol. 50, n.º 6.
- MONTERO DOMÍNGUEZ [2010]: «La nueva Directiva Comunitaria de asistencia en materia de recaudación: análisis del articulado de la norma positiva», *Carta Tributaria*, n.º 14.
- NOSEDA [2005]: «EU Mutual Assistance in Criminal Matters and the adoption of the Third Money Laundering Directive –traps for the unscrupulous», *British Tax Review*, n.º 5.
- PALAO TABOADA [1990]: «International Mutual Assistance through Exchange of Information», IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International*, LXXVb, Kluwer, The Netherlands.
- PÉREZ RODILLA [2004]: «La colaboración de las Administraciones fiscales europeas en su lucha contra el fraude fiscal», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid.
- RUIZ GARCIA [1988]: *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, Civitas, Madrid.
- SACCHETTO [1978]: *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Cedam, Padova.
- [1998]: «La colaboración internacional en materia tributaria», *Boletín del IFI*, n.º 15.
 - [2001]: «Il Diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano», en *Dalle Costituzioni Nazionali alla Costituzione Europea*, Giuffrè, Milano, págs. 260-261.
- SANTOLAYA BLAY [2010]: «La asistencia mutua en el ámbito de la recaudación: origen y evolución», *Carta Tributaria*, Monografía n.º 13.
- SAPIRIE [2011]: «Reporting on Non-Resident Aliens Redux», *Tax Notes International*, vol. 61, n.º 12.
- SCHAUMBURG y SCHLOSSMACHER [2000]: «Article 26 of the OECD Model in light of the Right to Informational Self-Determination», *BIFD*, october.
- SEER y GABERT [2011]: «European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice and Burden of Proof, Legal Protection and Requirements», *BIFD*, february.
- SMIT [2011]: «The position of the EU Member State's associated and dependent territories under the freedom of establishment, the free movement of capital and secondary EU Law in the field of company taxation», *Intertax*, n.º 2.
- SOLER ROCH [1997]: «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», en *Presente y Futuro de la Imposición Directa en España*, Lex Nova, Valladolid.
- TANZI y ZEE [2001]: «Taxation in a Borderless World: the role of information exchange», en *International Studies in Taxation*, Kluwer.

- URTZ [1997]: «Exchange of information according to the EC Mutual Assistance Directive and Tax Treaties in Austria», en *Tax Treaties and EC Law*, Kluwer, London.
- VAN DER HELD y VAN DIK [2009]: *European Cooperation and Legal Guidelines for an Intra-Community Tax Audit*, www.lisettevanderhel.eu.
- VASCEGA y VAN THIEL [2010]: «Council Adopts New Directive on Mutual Assistance in Recovery of Tax and Similar Claims», *European Taxation*, june.
- VERVAELE y KLIP (eds.) [2002]: *European Cooperation between Tax, Customs and Judicial Authorities*, Kluwer, The Hague.
- VOGEL [1997]: *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Deventer.
- ZAGARIS [2001]: «Exchanges of tax information policies at the millenium: balancing enforcement with due process and international human rights», *Tax Management Int'l J.*, october.
- ZEE [2002]: «Taxing Capital Income in a Globalized World», *Tax Notes International*, vol. 27, n.º 10.