
El intercambio de información tributaria entre Estados

María Esther SÁNCHEZ LÓPEZ
Bosch, Barcelona, 2011, 95 págs.

Hace bien poco que el *Diario Oficial de la Unión Europea* (serie L 64, de 11 de marzo pasado) ha publicado la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. Esta nueva regulación –que solo pudo tenerse en cuenta en el libro que comentamos en la fase de propuesta que formuló la Comisión Europea en febrero de 2009– pretende adoptar, según declara expresamente, «un nuevo enfoque totalmente innovador, creando un texto nuevo que confiera a los Estados miembros atribuciones para cooperar eficientemente a escala internacional a fin de superar los efectos negativos de la creciente mundialización sobre el mercado interior», previendo medidas más claras y precisas en la cooperación administrativa que debe llevar a contactos directos entre los servicios nacionales o locales, prosiguiendo el intercambio automático e incondicional de información (que se juzga como «el medio más eficaz de mejorar la evaluación correcta de los impuestos en situaciones transfronterizas y en la lucha contra el fraude») y estimulando el intercambio espontáneo entre los Estados miembros, amén de otros aspectos que también se contemplan (presencia de funcionarios, controles simultáneos, información de retorno, límites a la denegación de información, extensión de cooperación más amplia con terceros países, protección de datos, etc.).

Tenemos, pues, un nuevo marco jurídico del intercambio de información a nivel comunitario que trata de superar las disfuncionalidades que presentaba la anterior regulación, concebida en un contexto en el que las necesidades del mercado interior resultaban muy diferentes de las actuales y que, por sí solo, dicha evolución revela la cada vez mayor importancia que va adquiriendo un tema que, sin embargo, casi nunca luce en los programas docentes universitarios de Derecho Financiero y Tributario.

La autora, que pertenece a dicha área de conocimiento, es profesora titular de la Universidad de Castilla-La Mancha, donde al calor del «Centro Internacional de Estudios Fiscales-Escuela Europea de Altos Estudios Tributarios», ha ido surgiendo un importante plantel de investigadores y especialistas que, según reza la página web del organismo (www.uclm.es/cief/), pretenden contribuir a la «toma de decisiones científicas, normativas y judiciales en la regularización y aplicación del sistema tributario, de conformidad con los principios de justicia y en el marco de los procesos de internacionalización y regionalización de los sistemas fiscales nacionales». Un objetivo que, desde luego, merece ser alabado.

El trabajo presenta una estructura sencilla y a los comentarios preliminares de la profesora SÁNCHEZ LÓPEZ se unen varios apartados complementarios en los que se plantean esquemas de procedimiento y de los mecanismos de intercambio de información; referencias de la legislación interna, comunitaria e internacional; reseña de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y de nuestra Audiencia Nacional (sistematizando los pronunciamientos en torno a rúbricas sobre el inicio de las actuaciones de intercambio de información, su ámbito objetivo, funcionalidad, mecanismos de intercambio, eventual finalidad armonizadora de la cooperación, principio de proporcionalidad y derecho del contribuyente a la protección de los datos personales) y una breve indicación bibliográfica final.

El intercambio de información de datos se examina desde el prisma de las actuaciones encaminadas a la liquidación de los tributos, pero resaltando su conexión con la asistencia mutua sobre la recaudación, dada la relación de complementariedad que existe entre ambas fórmulas de cooperación administrativa.

La autora advierte del largo camino que queda todavía por recorrer hasta la consecución de una resuelta «toma de conciencia fiscal internacional» que propicie las estrategias de cooperación necesarias en el actual contexto de globalización económica e internacionalización creciente de las relaciones tributarias. No obstante, y frente a la imposibilidad de avanzar por otras vías (v. gr.: armonización de impuestos directos), el intercambio de información –que se ha calificado como «la parte más débil del sistema»– ha revelado su virtualidad en la prevención y lucha contra el fraude fiscal internacional, aunque haya sido a costa de mantener la «pervivencia del modelo impositivo tradicional», pero asemejándose a una especie de *soft law* en la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros.

Al resaltar la importancia que tienen los instrumentos jurídicos que sirven de cauce al intercambio internacional de información, los mismos se agrupan en dos grandes categorías, según que su formalización siga el Modelo de Convenio de la OCDE o provengan de la normativa general de la Unión Europea sobre asistencia mutua y cooperación. También se consideran los posibles conflictos que pueden surgir de la aplicación de las disposiciones aplicables en la materia, el ámbito temporal del intercambio y la eventual realización de intercambios retroactivos y la diferenciación entre los de carácter obligatorio, no autorizados y discrecionales.

El estudio prosigue acercándose a la funcionalidad del intercambio internacional de información con relevancia fiscal y dirigida tanto a la liquidación como a la recaudación de los tributos. En este punto sobresale el favorecimiento del control de las obligaciones tributarias que conllevan algún elemento de extranjería, aunque ello deba efectuarse siempre bajo el respeto del principio de proporcionalidad, dada la posible afectación que pueda implicar sobre las libertades comunitarias. Frente a la mera realización del deber de contribuir anclado en intereses nacionales, la autora sugiere la actuación de la asistencia mutua como «medio de realizar la efectividad del principio de igualdad en la tributación entre residentes y no residentes, apoyándose en diversas Sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea –casos *Halliburton Services* (C-1/93), *Wielockx* (C-80/94), *Futura Participations* (C-250/95), *Elisa* (C-451/05) y *Comisión/Dinamarca* (C-150/04)– y deduciendo su conformación como un mecanismo de garantía de la posición jurídica de los obligados y deudores tributarios.

Después se analiza el ámbito objetivo del intercambio de datos a nivel internacional, fijándose en los conceptos de trascendencia tributaria y recaudatoria como presupuestos determinantes de la clase de información a aportar y sugiriendo la necesaria realización de esfuerzos por parte de los Estados para que las peticiones de intercambio de información guarden la relación «más directa posible» con el impuesto o la situación tributaria concreta objeto de comprobación, minimizando la operatividad del principio del interés doméstico o de reciprocidad.

A partir de estas consideraciones, se comentan los mecanismos que sustentan el intercambio de información, tanto en el ámbito comunitario como en el internacional, y que se traducen en los tres procedimientos de intercambio automático, rogado o previa solicitud y espontáneo; aludiendo

también a otras formas de colaboración que han ido adquiriendo una clara importancia en relación, sobre todo, al Impuesto sobre el Valor Añadido (excluido del ámbito de aplicación de la nueva Directiva 2011/16/UE), como son la presencia de funcionarios del Estado requirente en el territorio del Estado requerido, la comunicación de experiencias e intercambio de buenas prácticas y las comprobaciones simultáneas o coordinadas. La autora trata asimismo los distintos programas comunitarios FISCALIS, así como el sistema VIES (*Vat Information Exchange System*) y el régimen específico de cooperación reforzada en el ámbito de los Impuestos Especiales (a los que tampoco resulta de aplicación la nueva Directiva).

La última parte del trabajo se detiene en considerar los obstáculos que se presentan al intercambio internacional de información y se plantea la relación de complementariedad que con el mismo tiene el sistema de asistencia en materia de recaudación. Por lo que se refiere al primer asunto, aparte de otros aspectos más generales –como el posicionamiento de cada Estado respecto a las cuestiones fiscales, las diferencias de las estructuras organizativas, la ausencia de cultura de cooperación en materia de intercambio de información, etc.–, se hace una específica mención al secreto bancario, proponiendo configurar un procedimiento general de intercambio de información bancaria con garantías suficientes para los titulares de la información intercambiada a través del mismo. La Directiva 2011/16/UE apuesta por restringir las limitaciones al intercambio de información que pudieran suscitarse por el hecho de que la misma «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 (art. 18.2).

La profesora SÁNCHEZ LÓPEZ concluye sus comentarios con la indicación de propuestas para mejorar los aspectos normativos y de organización, en el ámbito interno e internacional, del intercambio de información tributaria: 1.^a Establecimiento de un sistema común de intercambio de información entre los Estados miembros que obligue a prestarse asistencia mutua a las autoridades administrativas; 2.^a Posible creación de una Administración tributaria internacional o de una «Agencia Tributaria Europea», coordinada con las Administraciones nacionales y similar en sus funciones al Banco Central Europeo, y 3.^a Reforzamiento de la protección jurídica del contribuyente afectado por las actuaciones de intercambio de información.

Miguel Ángel Martínez Lago