
La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados

Luis Alfonso MARTÍNEZ GINER
Iustel, Madrid, 2008, 203 págs.

No es la primera vez que traemos a estas páginas la noticia de un libro de MARTÍNEZ GINER, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante, la misma a la que pertenece como Catedrática María Teresa SOLER ROCH, quien prologa esta monografía y advierte de la importancia decisiva que el intercambio de información entre Estados tiene para conseguir una «tributación efectiva» o luchar contra el fraude fiscal, resultando ser «la exigencia lógica impuesta por un sistema de fiscalidad internacional basado, al menos todavía y formalmente, en la primacía del principio de residencia y su correlativa consecuencia de sujeción de la renta mundial de los contribuyentes al impuesto en el Estado en el que residen, como expresión de un criterio que encuentra su fundamento en el principio de capacidad económica».

Al principio del trabajo, el autor observa cómo desde el Informe General del XLIV Congreso de la International Fiscal Association, celebrado en Estocolmo en 1990, ha sido constante la preocupación por las garantías y derechos de los contribuyentes incursos en procedimientos de intercambio de información tributaria. Asimismo, en la introducción se enuncian las líneas generales del trabajo que, entre otras cuestiones, pretende resolver los interrogantes siguientes: «¿Qué alcance tiene la protección del contribuyente en esos procedimientos internacionales de intercambio de información?, ¿a qué sujetos ha de extenderse tales garantías?, ¿sobre qué tipo de intercambio de información ha de otorgarse esa protección?, ¿qué caracteres ha de tener la protección del contribuyente en estos ámbitos?, ¿de qué protección goza actualmente el contribuyente y cuáles son las tendencias relativas a los derechos y garantías de los obligados tributarios en los procedimientos internacionales de intercambio de información?, ¿qué efectos tiene una mejor protección del contribuyente sobre el intercambio de información?...» y, también, estos otros: «¿por qué no entender que... la protección jurídica del contribuyente ha de ser idéntica a la que disfruta en un procedimiento tributario interno?», así como «¿puede controlar el contribuyente la legalidad de los intercambios de información sin obstaculizar ni poner en riesgo la investigación de un Estado relativa a un posible fraude o elusión fiscal?... ¿tiene sentido ampliar o profundizar la protección del contribuyente en los procesos internacionales de intercambio de información tributaria?».

A lo largo de los tres capítulos de que consta el libro, se va corroborando la idea de que una saludable plasmación de las garantías y derechos de obligado tributario en los procedimientos de intercambio de información entre Estados constituye un aspecto beneficioso y una oportunidad de mejorar la colaboración entre las Administraciones tributarias.

Por un lado, se sitúa el intercambio de información tributaria en el contexto de internacionalización de la economía, dándose la paradoja de que, a pesar de existir una disponibilidad general de cualquier tipo de información, al propio tiempo se detecta una carencia o insuficiencia de información tributaria transnacional, resultando ineludible potenciar la cooperación entre Administraciones, con el fin de impedir que quien realice operaciones a través de las fronteras de un Estado, disponga de mayores posibilidades de evasión que quien obtiene su renta dentro del territorio de aquel.

De esta manera sobresaldría la función del intercambio de información tributaria como medio de control de las obligaciones impositivas de quienes realizan operaciones económicas internacionales. Junto a la misma estaría otra finalidad de «servir de escudo al contribuyente para beneficiarse de una determinada ventaja fiscal en un Estado distinto al de su residencia, allí donde la concesión de la misma pueda requerir de la comprobación de datos que pueda aportar la Administración fiscal de su país de residencia».

Más adelante se destaca la esencial actividad realizada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en la evolución del intercambio de información tributaria y se da cuenta de algunas de sus muchas iniciativas.

También se enumeran las bases normativas del intercambio de información tributaria. El lector interesado descubrirá en la obra que reseñamos algunos datos principales de los diversos instrumentos normativos para dicho fin (Convenios-Modelo de la OCDE, Consejo de Europa, Naciones Unidas, Estados Unidos... y la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre, y varios Reglamentos comunitarios subsiguientes), mostrándose el profesor MARTÍNEZ GINER favorable a la posible aplicación de los derechos y garantías enunciados por la Ley General Tributaria (LGT) al ámbito de los procedimientos de intercambio de información y considerando más controvertido el traslado de las disposiciones relativas al secreto tributario que contiene el artículo 95 de la LGT.

El último y más extenso de los capítulos distingue entre las garantías o límites que afectan al intercambio de información y los derechos subjetivos concretos de los que gozarían los contribuyentes en estos procedimientos. En el primer ámbito señalado, se consideran diversas medidas que tienden a proteger a los obligados tributarios del ejercicio de las potestades de la Administración.

El recorrido comienza con el estudio de la cláusula de secreto tributario internacional, recogida en el artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE y en la Directiva comunitaria sobre intercambio de información, con la que se pretende dar seguridad del tratamiento que proceda realizar de los datos fiscales obtenidos y que, por ser objeto de intercambio, podrían llegar a revelarse, con el consiguiente perjuicio para el contribuyente. En relación con ambos instrumentos normativos, el autor se refiere, por un lado, a su respectivo ámbito subjetivo –por la importancia que tiene la determinación de las personas que pueden tener acceso a la información tributaria recibida de otro Estado en el marco del intercambio de datos– y, por otro, al régimen jurídico de la utilización por las personas competentes y autorizadas de la información intercambiada. Esto afecta a procedimientos de gestión, inspección y recaudación, además de los de carácter sancionador y de revisión, amén de procesos judiciales seguidos por delitos tributarios. También relacionado con la confidencialidad en los intercambios de información, se considera el problema de la protección de datos de carácter personal que resulta de los derechos fundamentales a la intimidad y a la protección de datos, reconocidos constitucionalmente (art. 18 CE y Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre).

A continuación, el autor se refiere a las limitaciones al intercambio de información –esta ha de ser razonable, apropiada y «necesitada»–, que constituyen otra garantía de los contribuyentes y que vienen recogidas en los distintos convenios de doble imposición, siguiendo lo dispuesto en el artículo 26.3 del Modelo de la OCDE. Del mismo, al igual que de la Directiva 77/799/CEE, se

desprende «la imposibilidad jurídica o fáctica en la obtención de la información, la reciprocidad en esas mismas vertientes jurídica y fáctica, los secretos empresariales y la cláusula de orden público»; aspectos estos que resultan comentados con carácter previo a la indicación de otro límite económico, por referirse a los costes que pueden conllevar los procedimientos de intercambio de información, restando eficacia a los mismos.

Luego se estudia la imposibilidad de que el Estado requerido se niegue a facilitar la información tributaria sobre la base de que la misma carezca de interés tributario propio para ese Estado, dando cuenta MARTÍNEZ GINER del camino recorrido hasta llegar a la actual versión del artículo 26.4 del Modelo de Convenio de la OCDE y, más adelante, se analiza el párrafo quinto del mismo precepto, que trata de impedir que los Estados se nieguen a intercambiar información que se encuentre en poder de bancos, instituciones financieras, representantes, agentes, fiduciarios, o que limiten la información relativa a la titularidad de ciertos activos.

Aun en el ámbito de las garantías, se reúnen aspectos de índole temporal como la posibilidad de que existan plazos de prescripción para la obtención de la información en el Estado requerido y su conexión con los plazos de prescripción tributaria en el Estado requirente, por un lado, y la determinación, por otro, del plazo que tienen los Estados para atender las demandas de información fiscal.

Finalmente, precede al estudio de los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información entre Estados, unas cuantas consideraciones sobre la prácticamente inexistente regulación de aquellos en los convenios para evitar la doble imposición internacional. Después se comentan brevemente los derechos siguiendo la sistematización de los mismos que ha propuesto la OCDE: derechos de notificación, derechos de consulta o de audiencia y derechos de intervención o impugnación.

El esfuerzo investigador del profesor MARTÍNEZ GINER concluye con una propuesta tendente a la regulación y armonización de los derechos de los contribuyentes en el marco de los procedimientos tributarios internacionales y, de manera particular, en el intercambio de información tributaria y reflejando, después, la bibliografía citada a lo largo del libro recensionado.

Miguel Ángel Martínez Lago