ESTUDIOS JURÍDICOS

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN, BLANQUEO DE CAPITALES Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Dirección
F. ALFREDO GARCÍA PRATS

Lifelong Learning Programme

Instituto de Estudios Fiscales

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN, BLANQUEO DE CAPITALES Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Director:
F. ALFREDO GARCÍA PRATS

Javier Boix Reig
Juan Calvo Vérgez
María Luisa Carrasquer Clari
Olga Carreras Manero
Isabel Espejo Poyato
Nicolás Fernández-Miranda
F. Alfredo García Prats
Javier Gómez-Ferrer Senent
Iker Isusi Apraiz
Ester Machancoses García
Juan Martín Queralt
Luis Alfonso Martínez Giner
Brian McAuley
Sabina de Miguel Arias
Enrique de Miguel Canuto
Saturnina Moreno González
Alberto Muñoz Villarreal
José Carlos Pedrosa López
Luis María Romero Flor
Alma Delia Virto Aguilar

MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES
Madrid, 2014

© Instituto de Estudios Fiscales

Todos los derechos reservados. No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor.

En esta publicación se ha utilizado papel reciclado libre de cloro de acuerdo con los criterios medioambientales de la contratación pública.

Las opiniones expresadas pueden no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Diseño de portada: Miguel Ángel Aguilar Martín (IEF)

Catálogo general de publicaciones oficiales:
http://publicacionesoficiales.boe.es

Depósito Legal: M-26100-2014
I.S.B.N.: 978-84-8008-574-4
N.I.P.O.: 634-14-033-1
Edita: Instituto de Estudios Fiscales
Avda. Cardenal Herrera Oria, 378
C.P. 28035 Madrid (España)
Tel.: 91 339 88 60 - Fax: 91 339 87 20
www.ief.es
Imprime: ADVANTIA, S.A.
Formación, 16. Polig. Ind. Los Olivos
C.P. 28906 Getafe (Madrid)

ÍNDICE

Página

INTRODUCCIÓN, por F. Alfredo García Prats, Alberto García Moreno, José Luis Bosch Cholbi y Carmen Uriol Egido 15

PARTE PRIMERA
DELITO FISCAL Y DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALES

DELITO FISCAL Y DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALES, por Juan Martín Queralt 23
1. ¿Puede el delito fiscal ser castigado, además, como delito de blanqueo de capitales? 23
2. Una legislación errática 24
3. Una jurisprudencia... dividida 26
4. Una doctrina... en contradicción con la jurisprudencia mayoritaria 36
5. Acotaciones al margen 37
   5.1. No es precisa sentencia condenatoria por delito fiscal 37
   5.2. La prescripción del delito fiscal 38
   5.3. La regularización del delito fiscal 39
6. Conclusión: una situación que no puede pervivir 39
Bibliografía 45

DELITO FISCAL VS BLANQUEO DE CAPITALES, por Javier Boix Reig 47

LA NUEVA REGULACIÓN DEL DELITO FISCAL: PROBLEMAS APLICATIVOS, por Javier Gómez-Ferrer Senent 51
1. Introducción 51
2. Medidas para incentivar la reparación del daño causado a la Hacienda Pública 53
   2.1. La nueva configuración de la regularización en el ámbito penal 53
      2.1.1. Naturaleza jurídica de la regularización 54
      2.1.2. El alcance de la regularización 58
      2.1.3. El límite temporal de la regularización voluntaria: las causas de bloqueo 60
      2.1.4. Los efectos de la regularización 61
   2.2. La figura de los arrepentidos y los colaboradores 62
3. Medidas de intensificación de la lucha contra el fraude fiscal 62
   3.1. El subtipo agravado 63
      3.1.1. Supuestos 65
      3.1.2. Penalidad del subtipo agravado 65

Página

3.2. Novedades en la persecución de tramas organizadas de defraudación fiscal 67
4. El reconocimiento de la autotutela declarativa y ejecutiva pendiente el proceso penal 70
4.1. La determinación y el cobro de la cuota no vinculada al delito 71
4.2. La determinación y el cobro de la cuota vinculada al delito 72
5. Conclusiones 74
Bibliografía 75

LA ADAPTACIÓN DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA A LA REFORMA DEL CÓDIGO PENAL DE 2012, por Isabel Espejo Poyato 77
1. Introducción 77
2. Procedimiento tributario y proceso penal en el delito fiscal 79
3. El sistema español de prejudicialidad penal 81
4. Los intentos de reforma del sistema vigente 83
5. La racionalidad de la actuación del prelegislador 85
5.1. La persecución del fraude fiscal 85
5.2. La recuperación de la autotutela administrativa 89
5.3. El fomento de la regularización voluntaria 91
5.4. La disminución de la litigiosidad 94
6. Conclusiones 94
Bibliografía 96

EL NUEVO ART. 305.5 DEL CÓDIGO PENAL Y SU COMPATIBILIDAD CON EL ART. 180.1 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, por Juan Calvo Vérgez 99
1. Introducción 99
2. El nuevo artículo 305.5 del Código Penal y su compatibilidad con el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria 110
Bibliografía 120

INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DEL DELITO Y DE LA PENA, por Enrique de Miguel Canuto 121
1. Introducción 121
2. Motivos del recurso 122
3. Doctrina mayoritaria 123
4. Votos particulares 125
5. Canon de enjuiciamiento 126
6. Suspensión de la prescripción 129
7. Desconocimiento del deber de acatamiento 130
8. Nulidad de las actuaciones 132

Página

9. Prescripción de la pena 133
10. Reflexión final 135
Bibliografía 136

A VUELTAS CON LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA PRESCRIPCIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA, por Olga Carreras Manero 137
1. Introducción 137
2. El plazo de prescripción en el delito contra la Hacienda Pública 139
2.1. La duración del plazo de prescripción en sede penal *versus* la prescripción tributaria 139
2.2. El inicio de la prescripción del delito contra la Hacienda Pública: el *dies a quo* 141
3. La interrupción del plazo de prescripción 143
4. La cuestión de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública y la prescripción de la deuda tributaria 147
Bibliografía 150

LA RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, por Alberto Muñoz Villarreal y Nicolás Fernández-Miranda 153
1. Introducción 153
2. La responsabilidad civil *ex delicto* 153
3. Los delitos contra la Hacienda Pública 157
4. La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública 162
5. Posibles sujetos responsables civiles directos y subsidiarios de los delitos contra la Hacienda Pública, especial mención de las compañías aseguradoras 165
Bibliografía 170

¿DÓNDE QUEDA EL *NON BIS IN IDEM*?: EL NUEVO ESCENARIO TRIBUTARIO TRAS LA REFORMA DEL ARTÍCULO 305.5 DEL CÓDIGO PENAL, POR LA LEY ORGÁNICA 7/2012, DE 27 DE DICIEMBRE, por María Luisa Carrasquer Clari 171
1. El nuevo artículo 305.5 del Código Penal: objetivos de la reforma introducida por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre 171
2. Consecuencias de la reforma del artículo 305.5 del Código Penal 174
2.1. La negación de la preferencia de la jurisdicción penal sobre la potestad administrativa 174
2.1.1. El artículo 305.5 del Código Penal frente al artículo 180.1 de la Ley General Tributaria 174
2.1.2. La paralización del procedimiento sancionador cuando existen indicios de delito 175
2.1.3. La no paralización del procedimiento de liquidación y recaudación pese a la pendencia del proceso penal 177

Páginas

2.2. La doble existencia de procesos sobre los mismos hechos: una vulneración del principio de seguridad jurídica ... 180
2.3. Dos liquidaciones con caminos distintos: un escenario tributario sinsentido ... 182
3. La limitación de las potestades judiciales en materia de medidas cautelares ... 185
4. Conclusiones ... 188
Bibliografía ... 189

PARTE SEGUNDA
LOS NUEVOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

LOS NUEVOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN: FATCA O EL FIN DEL SECRETO BANCARIO, por F. Alfredo García Prats ... 193
1. El «fin» del secreto bancario ... 193
2. El proceso de adecuación y cambio de los estándares internacionales de cooperación administrativa en materia tributaria ... 195
3. La propuesta del nuevo estándar internacional ... 200
4. La concreción del nuevo estándar internacional en la Unión Europea y la asunción de FATCA y su desarrollo como posible modelo ... 202
5. Revisión de los presupuestos FATCA: los IGA ... 205
5.1. El Acuerdo Intergubernamental firmado por España ... 206
5.2. La «reciprocidad» del Acuerdo Intergubernamental ... 208
5.3. FATCA, el Acuerdo Intergubernamental y las *fishing expeditions* ... 210
6. La posición de los obligados tributarios en el nuevo marco internacional de cooperación administrativa ... 213
6.1. Las garantías de los obligados tributarios en la Unión Europea ... 214
6.2. La consideración de los datos obtenidos en el intercambio como prueba ... 216
6.3. En especial, los datos obtenidos de forma ilícita ... 217
6.4. Efectos del *intercambio* de información sobre los datos obtenidos de forma ilícita ... 217

LA TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA 2011/16/UE EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, EN PARTICULAR, EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PREVIA SOLICITUD, por Ester Machancoses García ... 225
1. Introducción ... 225
2. Nuevos preceptos relativos al intercambio de información ... 228
2.1. El Real Decreto Ley 20/2011 y la modificación de la Ley General Tributaria ... 228
2.2. El Real Decreto 1558/2012 y la modificación del RGGI ... 231
3. El ámbito de la «asistencia mutua» ... 232

Índice

Páginas

3.1. Marco jurídico de aplicación ... 233
3.2. Modalidades de asistencia mutua ... 236
3.3. Relaciones subjetivas ... 236
3.4. Naturaleza jurídica y la competencia de la AEAT ... 237
4. El intercambio de información previa solicitud ... 238
4.1. El artículo 177 ter de la Ley General Tributaria y la reiterada remisión a la norma de asistencia mutua ... 239
4.2. Objeto del procedimiento: información pertinente para la aplicación de los tributos ... 239
4.3. La solicitud: carácter, contenido, forma y efectos ... 243
4.4. Motivos de oposición ... 247
4.5. Plazos ... 251
4.6. Actuaciones de obtención de información ... 256
4.7. Valor probatorio ... 261
4.8. Uso de la información obtenida para otros fines: la cesión a terceros ... 262
4.9. Uso de la información obtenida: cesión a otros Estados ... 264

BREVE REFERENCIA A LA MEJORA DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN BANCARIA EN LA UNIÓN EUROPEA, por Alma Delia Virto Aguilar ... 267
1. Introduccion ... 267
2. La mejora del intercambio de información bancaria en la Unión Europea ... 268
3. La Directiva 2010/24/UE de asistencia en la recaudación tributaria ... 270
3.1. Aspectos relevantes ... 270
3.2. El secreto bancario ... 271
4. La Directiva 2011/16/UE de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad ... 272
4.1. Aspectos relevantes ... 272
4.2. Intercambio de información ... 273
4.3. El secreto bancario ... 274
5. Consideraciones finales ... 274
Bibliografía ... 275

LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL, BUENA GOBERNANZA E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA, por Luis Alfonso Martínez Giner ... 277
1. Introducción ... 277
2. La estrategia de la Unión Europea en la lucha contra el fraude fiscal en la imposición directa: una buena gobernanza en el ámbito fiscal ... 279
3. El Plan de Acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión ... 281

Páginas

4. El camino de reformas en la lucha contra el fraude fiscal: el paradigma del intercambio de información tributaria 285
4.1. La Directiva 2011/16/UE de 15 de febrero de 2011 sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y la propuesta de modificación de 2013. . . 285
4.2. La Directiva 2003/48/CE de 3 de junio en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses y su modificación 291
4.3. Nuevos pasos hacia el nuevo estándar de intercambio de información automático 294
Bibliografía 296

LAS DIFERENTES ETAPAS NORMATIVAS DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS, por Luis María Romero Flor 297
1. La creciente necesidad por intercambiar información entre Administraciones Tributarias 297
2. Instrumentos jurídico-normativos dentro del marco legal internacional del intercambio de información 301
2.1. Mecanismos de intercambio de información entre las Administraciones Tributarias: aspectos generales y contexto de su origen 301
2. Los instrumentos jurídico-normativos internacionales de intercambio de información tributaria en el ámbito de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y de la Unión Europea (UE) 307
2.2.1. La labor de la OCDE en la evolución del intercambio de información tributaria 308
2.2.2. La labor de la UE en la evolución del intercambio de información tributaria 314
Bibliografía 318

FATCA: PRINCIPALES IMPLICACIONES, por Iker Isusi Apraiz 321
1. Conceptos generales 321
1.1. ¿Qué es FATCA? 321
1.2. Régimen de cumplimiento 322
1.3. Calendario de obligaciones 322
2. Resumen de las obligaciones de FATCA para las FFIs 323
2.1. Clasificación de entidades 323
2.2. Identificación de cuentas 324
2.3. Reporte de información 326
2.4. Retención 327
2.5. Certificación 328
3. Reflexiones 329
3.1. ¿Es FATCA el final del secreto bancario? 329

Páginas

3.2. ¿Cuál es el coste de aceptar FATCA? 330
3.3. ¿Se ha negado algún país a aceptar FATCA? 331

LUCES Y SOMBRAS DE LOS ACUERDOS FATCA SOBRE CONTROL TRIBUTARIO DE CUENTAS EXTRANJERAS, por Saturnina Moreno González 333
1. Introducción 333
2. Los acuerdos intergubernamentales para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de FATCA 334
2.1. El origen de los acuerdos intergubernamentales 334
2.2. Fundamento y naturaleza jurídica 340
2.3. Ámbito geográfico de aplicación 343
2.4. Instituciones financieras obligadas a comunicar información 344
2.5. Cuentas sujetas a comunicación 346
2.6. Información objeto de intercambio 349
2.7. Plazos y procedimientos para el intercambio de información 352
2.8. Tratamiento de las instituciones financieras de los socios FATCA 353
2.9. Colaboración en materia de cumplimiento y aplicación 356
2.10.Entrada en vigor 357
3. Conclusiones 358
Bibliografía 361

FATCA COMO LÍMITE A LAS PLANIFICACIONES FISCALES «AGRESIVAS». ESPECIAL REFERENCIA A LOS INSTRUMENTOS HÍBRIDOS, por José Carlos Pedrosa López 363
1. Introducción 363
2. Consideraciones generales 364
2.1. Origen y antecedentes 364
2.2. FATCA. Concepto y características principales 365
2.3. Los modelos de convenios 366
2.4. Las obligaciones de las *Foreign Financial Institutions* 367
3. La retención como medida preventiva a la evasión fiscal 370
4. ¿Va FATCA más allá? La planificación fiscal internacional y el uso de los instrumentos híbridos 370
4.1. La influencia de FATCA en la planificación fiscal internacional 370
4.2. El uso de los instrumentos híbridos (financieros y sintéticos) en las planificaciones fiscales internacionales 372
4.2.1. Los instrumentos híbridos. Concepto y características principales 372
4.2.2. Los instrumentos financieros híbridos y los instrumentos híbridos sintéticos 372

Página

4.3. FATCA como instrumento para lidiar ante las planificaciones fiscales «agresivas» ... 373
5. Conclusiones ... 375
Bibliografía ... 377

ALGUNOS ASPECTOS PROBLEMÁTICOS DE LA PROTECCIÓN JURÍDICA DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS ANTE LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA, por Sabina de Miguel Arias ... 379
1. Introducción ... 379
2. Los derechos de los obligados tributarios ante la solicitud de información de un Estado miembro a la Administración tributaria española ... 382
2.1. El derecho a ser notificado de la solicitud de intercambio ... 383
2.2. Los derechos existentes durante las actuaciones de obtención de información ... 384
3. Los derechos de los obligados tributarios ante los requerimientos de información efectuados por la Administración tributaria española ... 386
3.1. La comunicación del requerimiento de información ... 387
3.2. Las garantías relativas al empleo de la información ... 388
4. Las vías de recurso de los obligados tributarios ante los requerimientos de información ... 391
5. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con los intercambios de información en materia tributaria ... 393
Bibliografía ... 396

ROLE OF INTERNATIONAL ORGANISATIONS IN EXCHANGE OF INFORMATION AND COMBATTING TAX CRIME, por Brian McAuley ... 399
1. G20 calls on International Organisations to respond to Tax Scandals ... 399
1.1. Overview ... 399
1.2. Tax on G20 Agenda ... 399
2. Exchange of Information ... 400
2.1. Current initiatives ... 400
2.2. International Organisations ... 400
2.3. Global Forum ... 400
2.4. Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters 401
2.5. Automatic Exchange ... 401
3. Combating Tax Crime ... 402
3.1. Financial Crime ... 402
3.2. Role of Financial Action Task Force ... 402
3.3. Role of Tax Administrations ... 402
4. Tax and Crime ... 403
4.1. OECD Work on Tax and Crime ... 403

Página

4.2. Oslo Dialogue ... 403
4.3. Inter-Agency Co-operation ... 404
4.4. Models of Inter-Agency Co-operation ... 404
4.5. Effective International Co-operation ... 404
4.6. Specific Risk Areas ... 405
4.7. Raising Capabilities ... 405
Bibliography ... 405

LA TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA 2011/16/UE EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. EN PARTICULAR, EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PREVIA SOLICITUD*

ESTER MACHANCOSES GARCÍA
Universitat de València

1. INTRODUCCIÓN

Con efectos de 1 de enero de 2012, la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre (LGT)[1], ha introducido un nuevo Capítulo VI en el título III, que bajo la rúbrica «asistencia mutua» contiene los aspectos específicos relativos a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en el marco de la asistencia mutua. Por su parte, y con efectos de 1 de enero de 2013, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI)[2], ha incorporado un nuevo título VI, «actuaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua» a los efectos de desarrollar los preceptos legales en esta materia.

La causa directa de la regulación de la asistencia mutua ha sido sin duda la exigencia de integración al derecho interno de las normas comunitarias en materia de asistencia mutua para surtir efecto desde el 1 de enero de 2013[3].

Sin embargo, este hecho no puede conducir al error de interpretar que la presente regulación es de aplicación exclusivamente a la asistencia mutua en el marco de la

* Este artículo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación del Ministerio de Ciencia e Investigación «El control del ordenamiento tributario español desde la óptica constitucional y comunitaria: análisis y propuestas» (DER 2009-13199/JURI).

1 BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2013.

2 BOE núm. 213, de 5 septiembre de 2007.

3 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 sobre asistencia mutua» (DOUE L 64 de 11.3.2011) establece el plazo de integración al derecho interno para ser de aplicación desde el 1 de enero de 2013. Sin embargo, la transposición se ha llevado a cabo un año antes aprovechando el legislador la integración al derecho interno de la esta Directiva junto con la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (DOUE 31 marzo 2010, L84), cuyos preceptos sí son de aplicación desde el 1 de enero de 2012.

Directiva. La introducción de este cuerpo normativo tiene carácter omnicomprensivo, si bien, es de aplicación a toda actuación relacionada con la asistencia mutua, con independencia tanto de la modalidad de asistencia administrativa como de la norma internacional o comunitaria de la que derive la actuación administrativa.

La dispersión normativa ahora queda recogida en la norma codificadora y su aplicación abarca todas las actuaciones de asistencia mutua[4].

En este sentido, la actual regulación caracterizada por dar cobertura a todos los ámbitos de la asistencia mutua, y que, por tanto, no queda restringida a las situaciones comunitarias, también tiene su razón de ser en la importancia que, desde 2001, se otorga a los instrumentos de cooperación administrativa internacional como una de las medidas paradigmáticas contra los paraísos fiscales, el fraude y la evasión fiscal. El año 2001 marcó un antes y un después en la política fiscal internacional para combatir el fraude y la evasión fiscal. Las instituciones como la OCDE y la UE dejan de lado la prioridad en planteamientos sustantivos de lucha contra la gran desigualdad entre los contribuyentes en su contribución al gasto público y comienza una nueva etapa caracterizada, por un lado, por un tímido respeto de la fiscalidad a la carta para grandes contribuyentes ofertada por los legisladores de los diferentes Estados y, por otro, por el avance en medidas procedimentales de cooperación de las administraciones tributarias a través del intercambio de información, en aras a la transparencia de las rentas y patrimonio de los residentes en el extranjero. De acuerdo a esta política de avanzar en el intercambio de información y prescindir, al menos con carácter prioritario, de la penalización en las relaciones económicas con territorios de nula o baja tributación, la OCDE se pliega a las exigencias de los EEUU y, desde el Informe de 2001, se abandonan los trabajos del Grupo en materia de prácticas de competencia fiscal perniciosa y se crea un nuevo grupo sobre el efectivo intercambio de información (*Working group on effective Exchange of Information*) para trabajar sobre los nuevos estándares de intercambio de información, encaminados a levantar el secreto bancario y luchar contra la opacidad de la información entre Estados[5].

[4] Desde el 1 de enero de 2013 se deroga la normativa interna sobre la asistencia mutua en el ámbito de las Directivas comunitarias, vigente hasta la fecha. En concreto, el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria (BOE núm. 259, de 29 de octubre de 1987) y el Real Decreto 704/2002, de 19 de julio, por el que se incorporan las modificaciones de determinadas Directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación.

[5] Informe de 2001 «OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 Progress Report, Paris 2001». En el mismo, se modifica el parámetro para calificar a un territorio de paraíso fiscal. Se prescinde de la presión fiscal y se enfatiza en la adopción de acuerdos internacionales de intercambio de información con un estándar mínimo para poder salir de la lista de los paraísos fiscales. A partir de ahora trata a los territorios como «cooperantes» y «no cooperantes» en función de la red de normas sobre intercambio de información sin tomar en cuenta en absoluto el sistema tributario de dichos territorios. Véase los siguientes Informes que siguen esta política de realizar acuerdos sobre intercambio de información para sortear la calificación de paraíso fiscal en www.oecd.org/taxation. Véase también el trabajo presentado por la autora en la Jornada Preparatoria del próximo Congreso de la EATLP sobre Intercambio de Información y Medidas de Efecto Equivalente, celebrada en Madrid el 26 de febrero de 2014, bajo el título «Las razones de la aprobación de la Directiva 2011/16/UE y de la Propuesta de modificación de la misma en 2013» (publicado en *Documentos*

La nueva regulación interna y su carácter omnicomprensivo de la asistencia mutua, en un contexto de gran interés comunitario e internacional por avanzar en la cooperación administrativa en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, adolece de alguna falta de rigor jurídico. En particular, en el proceso de transposición de la Directiva 2011/16/UE el legislador no ha realizado una integración suficiente de esta norma en el derecho interno, como para garantizar que no es necesaria la aplicación directa de los preceptos de la Directiva, a la hora de concretar el régimen jurídico del intercambio de información regulado por la misma. Las remisiones reiteradas a la «normativa sobre asistencia mutua» no vienen referidas exclusivamente al ámbito de los Convenios para evitar la doble imposición, u otros Convenios de cooperación administrativa[6], sino también a las Directiva comunitaria.

Dada la trascendencia actual de los mecanismos de intercambio de información en el marco internacional y la parca regulación que ha concretado el legislador en el ámbito interno, el presente trabajo tiene por objeto el nuevo régimen jurídico sobre las peticiones de información formuladas o recibidas por la Agencia tributaria. El procedimiento de intercambio de información previa solicitud es la modalidad de asistencia mutua de más arraigo en la práctica internacional. La ausencia en la regulación de muchos aspectos sustantivos y formales regulados en la Directiva, que no han sido transpuestos al ordenamiento interno, ha determinado que el análisis del objeto de estudio gire en torno a la interpretación y aplicación del derecho interno a la luz de las disposiciones de la Directiva comunitaria.

La regulación actual sobre el procedimiento de intercambio de información previa solicitud, presenta muchos aspectos relevantes que requieren una atención pormenorizada. Por ello, escapa a los propósitos de este trabajo el análisis de otras modalidades de cooperación administrativa dirigidas a la aplicación de los tributos, que también se contemplan en la norma. Estas modalidades no son menos importantes. Requieren también de un estudio detallado de cada una de ellas, que no tiene cabida en el espacio de un solo artículo. Por ejemplo, el intercambio automático de información es, en la actualidad, el gran caballo de batalla en el avance normativo de asistencia mutua, el más efectivo y el más difícil de consensuar.

La estructura del trabajo toma como punto de partida un esbozo sobre los preceptos introducidos en la normativa común de aplicación de los tributos así como de los preceptos específicos en el ámbito de la asistencia mutua, para luego pasar a la concreción de los aspectos sustantivos y formales que regulan el procedimiento de intercambio de información en el marco de la asistencia mutua comunitaria.

de Trabajo, nº 8/2014, del Instituto de Estudios Fiscales) en el que se comentan las razones de la adopción de la Directiva 2011/16/UE así como de la Propuesta de Directiva de modificación de la misma en 2013. Esta última no es objeto de estudio en este trabajo ya que contempla modificaciones exclusivamente en el artículo 8 relativo al intercambio automático de información.

[6] La anterior Directiva fue transpuesta por el RD 1326/1987 de 11 de septiembre «procedimiento de aplicación de las Directivas CEE sobre intercambio de información tributaria»; la OMEH de 9 de febrero de 1998 relativa al procedimiento para la asistencia mutua internacional en materia fiscal, rambién lo complementa.

2. NUEVOS PRECEPTOS RELATIVOS AL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

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 (en adelante Directiva o DCA)[7] ha sido transpuesta al ordenamiento interno junto con la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas[8] (en adelante Directiva 2010/24/UE), que ha derogado la anterior Directiva de 2008[9].

La transposición del régimen específico de la asistencia mutua en la LGT se ha llevado a término de la mano del Real Decreto Ley 20/2011 de 30 de diciembre, «de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público»[10], y el desarrollo reglamentario se ha incluido en el RGGI por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, «por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre»[11].

2.1. EL REAL DECRETO LEY 20/2011 Y LA MODIFICACIÓN DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

La Disposición Final primera del Real Decreto Ley 20/2011 de 30 de diciembre[12], con efectos desde el 1 de enero de 2012, ha incorporado en Ley General Tributaria (LGT) las normas sobre asistencia mutua en el ámbito de la aplicación de los tributos. Como ya se ha señalado, destaca la importancia de esta regulación, de un lado, por su aplicación a toda actuación en el ámbito de la asistencia con independencia de si el marco normativo de la misma es de ámbito comunitario o internacional y, de otro, porque estos preceptos abarcan tanto las actuaciones de cooperación dirigidas a la recaudación de créditos como a las actuaciones de intercambio de información necesarias para la liquidación de los tributos.

7 DO L 64 de 11.3.2011.

8 DOUE 31 marzo 2010, L84.

9 Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (DO L 150 de 10.6.2008, p. 28).

10 BOE núm. 315, 31 diciembre de 2011.

11 BOE núm. 283, de 24 de noviembre de 2012, páginas 81686 a 81701.

12 BOE núm. 315, 31 diciembre de 2011.

La incorporación a la LGT del marco jurídico regulador de la asistencia mutua, y en particular de las actuaciones de intercambio de información, se plasma con la siguiente sistemática:

En los Títulos I y II de la LGT, reguladores de las «disposiciones generales del ordenamiento tributario» y de los aspectos estáticos del «tributo», respectivamente, se incorporan las siguientes modificaciones:

1) De acuerdo al nuevo apartado segundo del artículo 1 de la LGT, el objeto y ámbito de aplicación de la LGT se amplía, junto a los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español (artículo 1.1 LGT), a los principios y las normas jurídicas generales reguladoras de las actuaciones de asistencia mutua de la Administración tributaria, en aplicación de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea, de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. De esta forma, la LGT da cobertura a las diferentes actuaciones de cooperación internacional en la definición de «asistencia mutua» que describe en el artículo 1.2 y señala que dichas actuaciones participan de la naturaleza jurídica de relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1 3ª de la Consrtución.

2) Atribuye exclusivamente a la Agencia Española de Administración Tributaria (AEAT), las competencias de aplicación de los tributos realizadas en el marco de la asistencia mutua (artículo 5.3 in fine de la LGT).

3) Amplía el ámbito de la relación jurídico tributaria para imbricar en ella a las obligaciones formales que deban cumplir los obligados tributarios en el marco de la asistencia mutua (artículos 17.4, 29.bis, 35.6 LGT).

4) En el instituto de la prescripción, se extienden los efectos interruptivos de la prescripción a aquellos actos descritos en la norma que se lleven a cabo en el marco de la asistencia mutua (artículo 68.5 LGT).

En el Título III, relativo a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, se establece un nuevo capítulo VI bajo la rúbrica «asistencia mutua». El nuevo régimen jurídico del intercambio de información en el Título III acoge las siguientes modificaciones:

1) En primer lugar, la definición de «aplicación de los tributos» establecida en el artículo 83.1 de la LGT comprende también, desde el 1 de enero de 2012, las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias «que se realicen en el marco de la asistencia mutua».

2) En segundo lugar, entre las «normas comunes a todos los procedimientos de aplicación de los tributos» se insertan dos particularidades. Por un lado, la cesión de información con trascendencia tributaria regulada en el artículo 95.1 LGT, que se lleve a cabo en el marco de la asistencia mutua, se regirá por lo establecido en el nuevo artículo 177 ter de la LGT (*vid.* artículo 95.5 LGT) y, por otro lado,

se reconoce expresamente el valor probatorio de la información obtenida en el seno de los procedimientos de asistencia mutua (artículo 106.2 LGT).

3) En tercer lugar, el nuevo capítulo VI «asistencia mutua» en el Título III recoge las disposiciones específicas de aplicación de los tributos en el marco de la asistencia mutua (artículos 177bis al 177 septies LGT).

El procedimiento de integración del Derecho Comunitario (en particular, de la Directiva 2010/24/UE sobre recaudación de créditos y de la Directiva 2011/16/UE de cooperación administrativa) al derecho interno, de la mano de este Real Decreto Ley 20/2011, suscita algunas críticas.

Por un lado, el Real Decreto Ley 20/2011 adolece de una deficiencia técnica al obviar una remisión expresa a la transposición de la Directiva 2011/16/UE. En la Exposición de motivos únicamente hace referencia a la transposición de la Directiva 2010/24/UE mientras que el articulado que incorpora en la Ley General Tributaria abraza toda la regulación de asistencia mutua tendente al intercambio de información, a la recaudación de créditos o a otros fines previstos en la normativa reguladora de la asistencia mutua. De hecho, el Real Decreto 1558/2012, que incorpora las normas de asistencia mutua al ámbito reglamentario aclara expresamente esta cuestión[13].

Por otro lado, no parece que un Decreto Ley constituya el cauce jurídico más apropiado para llevar a cabo la transposición de la normativa sobre asistencia mutua. En este sentido, se ha cuestionado el cumplimiento del requisito de urgente y extraordinaria necesidad exigido en el artículo 86 de la Constitución, dado el amplio plazo para transponer la norma al derecho interno. Además, otro extremo que también afecta al sistema de fuentes, y que puede causar problemas prácticos en la aplicación del derecho, es el grave defecto de técnica jurídica en el que incurre el legislador al regular numerosas remisiones a la normativa de asistencia mutua en la que se incluyen las Directivas comunitarias, y que provoca que los particulares apliquen directamente la Directiva olvidando que, en principio, las Directivas no tienen un efecto directo[14].

[13] En este sentido, el Preámbulo del Real Decreto 1558/2012 que introduce el desarrollo reglamentario de la asistencia mutua en el RGGI aclara este extremo: «Se crea un nuevo título regulador de aspectos específicos de las actuaciones derivadas de la asistencia mutua respecto de los cuales se desea destacar su aplicación exclusiva en este ámbito, en el que se incluyen una serie de disposiciones que, siendo necesarias para transponer la Directiva 2011/16/UE, se han establecido, como ya se ha señalado, con el objeto de dar cobertura a los distintos ámbitos de la asistencia mutua, cualquiera que sea la norma internacional de la que derive la actuación administrativa».

[14] *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R. («El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, y la técnica jurídica», *Quincena Fiscal* nº3, 2012, páginas 1 a 8) y MORENO GONZALEZ, S. («Reflexiones en torno a la asistencia mutua en la Ley General Tributaria», en COLLADO YURRITA, M. A. y MORENO GONZÁLEZ, S (Directores): *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012, página 186). Sobre la práctica española de flexibilización del principio de reserva de ley con ocasión del proceso de integración de las Directivas al derecho interno *Vid* también MACHANCOSES GARCÍA, E. («Flexibilización del principio de reserva de Ley tributaria ante el incumplimiento de transposición de una Directiva», en *Ley General Tributaria y Derecho Comunitario*, Foro Sainz de Bujanda, *Documentos IEF*, nº 2, 2009).

2.2. EL REAL DECRETO 1558/2012 Y LA MODIFICACIÓN DEL RGGI

El desarrollo reglamentario de la nueva regulación en la LGT se ha llevado a término por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre[15] para adaptar el RGGI a la nueva regulación legal sobre asistencia mutua, con efectos desde 1 de enero de 2013. Aunque no es objeto de este artículo hay que señalar que el Real Decreto 1558/2012 también contiene las disposiciones relativas a la asistencia mutua en materia de recaudación de créditos, incorporadas en el Reglamento de Recaudación.

Entre las modificaciones introducidas en el RGGI cabe destacar:

Por un lado, una serie de preceptos dispersos que establecen las particularidades de las actuaciones de la aplicación de los tributos en el marco de la asistencia mutua:

1) El artículo 30 del RGGI reconoce expresamente que las actuaciones de obtención de información pueden tener su origen en peticiones de asistencia formuladas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales.

2) El artículo 59.4 RGGI establece una remisión a las normas de organización específicas de la AEAT a efectos de determinar el órgano competente en relación con los obligados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua.

3) Se suprime el anterior 61.3 del RGGI regulador de la asistencia mutua, y en particular de la atribución de facultades en este ámbito, al estar dicho contenido ya incluido en diversos preceptos legales relativos a dicha asistencia.

4) El artículo 103 RGGI comprende una nueva causa de interrupción jusrificada de los procedimientos de aplicación de los tributos, para los supuestos de reiteración de solicitud de información para complementar la obtenida previamente del mismo Estado (*vid* nueva letra b) RGGI del artículo 103 RGGI).

Por otro lado, se crea un nuevo Título VI regulador de los aspectos específicos de las «Actuaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua». Este título es de aplicación exclusiva a este ámbito y da cobertura a los distintos ámbitos de la asistencia mutua, cualquiera que sea la norma internacional de la que derive la actuación administrativa[16]:

1) El capítulo primero «disposiciones generales» contiene tres preceptos relativos a las finalidades de la asistencia (artículo 198 RGGI), la atribución de funciones en este ámbito (artículo 199 RGGI) y una aclaración sobre la validez y eficacia plena de las solicitudes recibidas de asistencia sin necesidad de un acto de reconocimiento, adición o sustitución por parte de España (artículo 200 RGGI).

2) El capítulo segundo recoge las «normas comunes en asistencia mutua» (artículos 201 a 207 RGGI). Estas normas resultan de aplicación a toda actuación de asistencia mutua en sus distintas modalidades (intercambio de información para liquidar tributos, la asistencia en la recaudación de créditos y, en general,

[15] BOE núm. 283, de 24 de noviembre de 2012, páginas 81686 a 81701.

[16] Véase Preámbulo del Real Decreto 1558 apartado III.

cualquier otra finalidad que eventualmente se establezca en la normativa internacional sobre asistencia)[17]. Este capítulo se divide en dos secciones:

La sección primera, recoge el desarrollo reglamentario del «intercambio de información» en el marco de la asistencia mutua. Sus disposiciones establecen las tres modalidades de suministro de información (intercambio de información previa solicitud, espontánea y automática) a las que hacen referencia las normativas de asistencia mutua (artículo 201 RGGI). En cuanto al formato de la documentación remitida incorpora la posibilidad de no suministrar documentación original en cumplimiento de la asistencia mutua (artículo 202 RGGI) y regula el procedimiento de cesión de la información obtenida previamente de otro Estado tanto a terceros en el marco del artículo 95.1 LGT como a otros Estados (artículo 203 RGGI).

La sección segunda, establece las reglas de colaboración interna entre las administraciones en materia de asistencia muta, necesarias para cumplir con las actuaciones de asistencia a otros Estados en función de la modalidad de tramitación. En particular, en las tramitaciones de intercambios de información previa solicitud se incorporan plazos máximos de respuesta entre los órganos que presten colaboración (artículo 204 RGGI). En las tramitaciones de intercambios automáticos, se establece la remisión de la información al órgano competente de la AEAT que deba transmitir la información (artículo 205 RGGI). En las tramitaciones de intercambio espontáneo, se establece el deber de todo órgano de comunicar al órgano competente de la AEAT cualquier información que considere útil para otro Estado en el marco de la asistencia mutua (artículo 206 RGGI). Por último, el artículo que pone fin al título VI, regula la forma de la comunicación interna entre los distintos órganos, que será preferentemente por medios electrónicos, informáticos o telemáticos (artículo 207 RGGI).

A la luz de estas nuevas disposiciones, a continuación se exponen los aspectos sustantivos y procedimentales más relevantes de la nueva regulación del intercambio de información previa solitud, siendo necesaria la observancia constante de la Directiva sobre cooperación administrativa para concretar los términos y el alcance del régimen jurídico del intercambio de información.

3. EL ÁMBITO DE LA «ASISTENCIA MUTUA»

El ámbito objetivo de la LGT recoge desde el 1 de enero de 2012, junto a los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español, los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria en el ámbito de la asistencia mutua (artículo 1.2 LGT).

El artículo 1.2 segundo párrafo de la LGT, define la «asistencia mutua» como el «conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la

[17] Véase Preámbulo del Real Decreto 1558 apartado III.

normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. Además, la asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios».

Las cuatro notas que caracterizan el ámbito omnicomprensivo de la asistencia mutua regulada en la LGT se detallan en los siguientes apartados.

3.1. MARCO JURÍDICO DE APLICACIÓN

El marco jurídico de la asistencia mutua, por mor del artículo 1.2 de la LGT, puede consistir en la normativa comunitaria entre Estados miembros de la Unión Europea[18], en los convenios internacionales para evitar la doble imposición (CDIs) o en otros convenios internacionales[19].

El artículo 177 bis de la LGT describe con detalle el marco normativo de las actuaciones de asistencia mutua que solicite, preste o desarrolle España:

Se incluye en la definición de «aplicación de los tributos» del artículo 83.1 de la LGT el ejercicio de las actividades y actuaciones de aplicación de los tributos descritas en el mismo realizadas en el marco de la asistencia mutua (*vid.* artículo 177 bis. 2 LGT).

En las actuaciones internas realizadas por la Administración tributaria, como consecuencia de solicitudes de asistencia recibidas, será de aplicación la legislación española. En particular, las normas sobre aplicación de los tributos recogidas en el Título III de la LGT, con carácter general, y las normas sobre asistencia mutua establecidas en el capítulo VI del mismo, con carácter especial (*vid.* artículo 177.bis.3 LGT)[20]. Esta premisa resulta totalmente coherente con la remisión a la legislación interna que contiene Directiva comunitaria al referirse a las normas sobre las actuaciones de obtención de información, que deben realizar los Estados miembros con ocasión de las solicitudes de información recibidas de otros Estados miembros de la Unión Europea[21].

[18] Entre ellas, no sólo estaría la Directiva 2011/16/UE sino también el resto de normas de la Unión Europea que regulan la asistencia mutua en otras materias impositivas como el IVA, aduanas o Impuestos Especiales, así como las reguladoras de la cooperación en la recaudación de créditos, como la mentada Directiva 2010/24/UE.

[19] Véanse los tres primeros apartados del Preámbulo del Real Decreto 1558/2012. En particular, el tercer párrafo afirma que «la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, da cobertura a todos los tipos de actuaciones de asistencia que la Administración tributaria española pueda solicitar o tenga que prestar a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales, incluyendo las derivadas de la Directiva 2011/16/UE».

[20] El artículo 177.bis.3 de la LGT prescribe «A las actuaciones que la Administración tributaria realice como consecuencia de solicitudes de asistencia recibidas les será de aplicación lo establecido en los capítulos anteriores de este título, con las especialidades contenidas en este capítulo».

[21] El artículo 6.3 de la Directiva establece «A fin de obtener la información o llevar a cabo la investigación administrativa solicitadas, la autoridad requerida aplicará los mismos procedimientos que si actuase por propia iniciativa o a instancias de otra autoridad de su propio Estado miembro».

La asistencia prestada por la Administración tributaria a otros Estados, o a entidades internacionales o supranacionales, en virtud de la normativa sobre asistencia mutua, estará sometida a las limitaciones establecidas en esta última (*vid.* artículo 177.bis.4 LGT). En este sentido, es importante apuntar dos consideraciones para una correcta aplicación del derecho:

En primer lugar, como ya se ha puesto de relieve, la aplicación de los preceptos internos precisa de la observancia de los Convenios internacionales, pero también de las disposiciones de la Directiva 2011/16/UE que no se recogen en los preceptos de la norma codificadora.

En segundo lugar, la Directiva establece un contenido de mínimos sin perjuicio de una cooperación más amplia con base en dos principios, el de máxima eficacia y el de nación más favorecida:

El principio de máxima eficacia[22], en virtud del cual, en los casos de yuxtaposición de normas nacionales, internacionales y comunitarias relativas a la asistencia mutua se estará a la que recoja una cooperación administrativa más amplia[23].

El problema sin embargo se plantea a la hora de aplicar el principio de máxima eficacia, esto es, determinar qué norma recoge una cooperación más amplia y, por tanto, debe ser operativa al caso. En caso de discrepancia entre las autoridades de los Estados que intervienen en las actuaciones de asistencia mutua debería determinarse quién tiene la petencia para determinar qué instrumento ofrece la cooperación más amplia. Ahora , si tampoco resulta fácil concretar el titular de dicha competencia es necesario acudi ! procedimiento amistoso regulado en los CDIs para llegar a un punto de encuentro entre ambas autoridades. Sería deseable, en este estado de la cuestión, consensuar qué parámetros de la asistencia mutua determinan una cooperación más amplia. Por ejemplo, el uso para otros fines que supone una restricción del secreto tributario ¿constituye una cooperación más amplia? A mi juicio, este extremo debe ser respondido en sentido positivo siempre que suponga una cooperación más eficaz dirigida a la correcta aplicación de los tributos y al descubrimiento de conductas fraudulentas, que es la finalidad de las normas de intercambio de información. Esto no es óbice para preservar en su justa medida el secreto tributario que, en su caso, resultase más restringido, así como los derechos de los contribuyentes afectados por el intercambio. Sin embargo, algunos autores se decantan por una hermenéutica en la que prime la solución más garante del secreto tributario y de los derechos de los contribuyentes[24]. Más cooperación es más

[22] Así se expresa el Considerando (21) de la Directiva: «La presente Directiva contiene normas mínimas y, por consiguiente, no debería afectar al derecho de los Estados miembros a establecer una mayor cooperación con otros Estados miembros con arreglo a su legislación nacional o en el marco de acuerdos bilaterales o multilarerales celebrados con otros Estados miembros.

[23] El apartado tercero del artículo 1 de la Directiva dispone expresamente que «...la Directiva se entenderá sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones de los Estados miembros respecto de una cooperación más amplia que resulte de otros actos jurídicos, incluidos los acuerdos bilaterales o multilaterales».

[24] Sin embargo, en opinión de otros autores como CALDERÓN CARRERO, J. M. («La asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria» en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2012, página 1443): «si ambas disposiciones permitieran la transmisión de

información y, sin perjuicio de garantizar que no se vean pertrechados los derechos de los contribuyentes, una de las causas del gran agujero en la tributación de las rentas con gran movilidad es la ausencia de información y la fiscalidad a la carta existente en la actualidad. De manera que, una cooperación más amplia entre dos normas debe interpretarse de acuerdo a la finalidad de las mismas, que no es sino descubrir rentas y patrimonio ocultados para no soportar ninguna presión fiscal. Es un instrumento de lucha contra el fraude y la interpretación de la cooperación más amplia debe atender al avance en el gravamen de un tipo de rentas que escapan con gran facilidad a la contribución del gasto público. En la práctica, cuando se presenta este problema interpretativo, algunas administraciones tributarias de Estados miembros tratan de evitar este problema por la vía de cursar los requerimientos de información aplicando simultáneamente la norma comunitaria y la convenida[25].

El segundo principio contiene la cláusula de nación más favorecida. La cooperación acordada entre un Estado miembro y un tercer país, se extenderá a la cooperación entre dicho Estado miembro y el resto de Estados miembros, en los términos que establece la Directiva[26]. Esta norma es de gran trascendencia en el ámbito del intercambio de información automático ya que con la implantación del modelo FATCA entre un Estado miembro y Estados Unidos, dicho Estado miembro puede estar obligado a ofrecer el mismo intercambio al resto de Estados miembros que lo soliciten. De hecho, esta situación ha motivado la adopción de una Propuesta de modificación de la Directiva en 2003 en aras a hacer realidad en el ámbito comunitario la implantación del suministro automático de información con parámetros similares a los de la norma FATCA 2010[27] (*Foreign Account Tax Compliance Act*)[28].

los datos objeto de intercambio, a nuestro juicio, debería emplearse aquella cláusula que otorgara mayores garantías de secreto tributario en el Estado receptor de la información. No obstante, como han apuntado algunos comentaristas el hecho de un instrumento otorgue menos garantías al secreto tributario (o un mayor ámbito de uso de la información) no equivale en todo caso a que proporciona una obligación de intercambio más amplia».

[25] *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M. (*op. cit.* 2012), CISS, Valencia, pág. 1443.

[26] El artículo 19 de la Directiva recoge expresamente esta cláusula de nación más favorecida. Véase también el Considerando (22) Directiva reza: «asimismo, conviene precisar que 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».

[27] «La Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras». El 18 de marzo de 2010 se introdujo un nuevo capítulo en el Código Tributarios de Estados Unidos (U.S. Internal Revenue Code, «IRC»), con el título «Taxes to enforce reporting on certain foreign accounts» (impuestos para poner en vigor el suministro de información sobre ciertas cuentas extranjeras). Junto a algunas normas complementarias, este es el compendio normativo de la mentada norma FATCA (Foreign Account Tax Compliance). Véase normativa FATCA en http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx

[28] Sobre la Propuesta de modificación de la Directiva y su origen en las repercusiones de la aplicación de la cláusula de nación más favorecida del artículo 19 de la Directiva ante la realidad FATCA, véase MACHANCOSES GARCIA, E «Las razones de la aprobación de la Directiva 2011/16/UE y de la Propuesta de modificación de la misma en 2013». Presentación del trabajo con ocasión de la Jornada Preparatoria del próximo Congreso de la EATLP sobre Intercambio de Información y Medidas de Efecto Equivalente, celebrada en Madrid el 26 de febrero de 2014 (publicado en *Documentos de Trabajo*, nº 8/2014, del Instituto de Estudios Fiscales).

3.2. MODALIDADES DE ASISTENCIA MUTUA

En cuanto a las modalidades, la asistencia mutua que la Administración tributaria preste o solicite a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales podrá tener por finalidad el intercambio de información, la recaudación de créditos u otras finalidades previstas en la normativa reguladora de dicha asistencia[29].

En particular, la LGT recoge las diferentes modalidades de intercambio de información, acorde con la dicción de la Directiva comunitaria y con los Convenios internacionales.

El artículo 201 del RGGI enumera las tres formas de intercambio de información por parte de España:

a) Previa solicitud de asistencia mutua de la autoridad competente del otro Estado o entidad, cualquiera que sea la naturaleza o la finalidad de dicha solicitud.

b) De forma automática en relación con determinadas categorías de información y de acuerdo con lo dispuesto en la normativa sobre asistencia mutua.

c) De forma espontánea en cumplimiento de la normativa sobre asistencia mutua cuando pueda ser útil al otro Estado o entidad.

Junto a estas formas de intercambio de información, se recogen otras modalidades de cooperación administrativa dirigidas a la correcta aplicación de los tributos:

d) Los controles simultáneos realizados por varios Estados con el objeto de intercambiar información en relación con personas o entidades que sean de interés para dichos Estados (*vid.* artículo 177 quater de la LGT).

e) La asistencia en la notificación, en virtud de la cual los actos administrativos dictados en España por la Administración tributaria podrán ser notificados en el territorio de otro Estado mediante la asistencia de la autoridad competente en dicho Estado (*vid.* artículo 177 sexies de la LGT).

f) La presencia de funcionarios de un Estado en las actuaciones de asistencia realizadas en otro Estado (*vid.* artículo 177 quinquies de la LGT).

3.3. RELACIONES SUBJETIVAS

Incluye todo tipo de relaciones subjetivas: con otras entidades internacionales o supranacionales, con otros Estados, ya sean Estados miembros de la Unión Europea o terceros países, y con los obligados tributarios en aplicación de la normativa comunitaria o internacional de asistencia mutua.

[29] Véase artículos 1.2 y 177 bis.1 de la LGT y el artículo 198 del RGGI.

3.4. NATURALEZA JURÍDICA Y LA COMPETENCIA DE LA AEAT

La asistencia mutua definida en la LGT participa de la naturaleza jurídica de relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3.ª de la Constitución[30]. Acorde con el carácter internacional de estas actuaciones, la Agencia Española de Administración Tributaria (AEAT) es el órgano que tiene atribuidas exclusivamente las funciones derivadas de las actuaciones de asistencia mutua (art. 5.3 LGT). A estos efectos, y de conformidad con el artículo 5.3 de la LGT:

• En todas las solicitudes de asistencia mutua será la AEAT el órgano competente exclusivamente, para realizarla o para responder a la misma (art. 5.3 y 177 bis LGT y artículos 204.1 y 3 RGGI), y ello con independencia de las competencias que pudieran tener las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales en materia de aplicación de los tributos (art. 5.3, segundo párrafo, de la LGT).

Una de las novedades en cooperación administrativa es la estructura organizativa prevista por la Directiva. Con el fin de lograr un contacto más directo, rápido y eficaz, entre los servicios nacionales o locales encargados de la cooperación administrativa[31], los Estados Miembros debían comunicar a la Comisión en el plazo de un mes, desde el 11 de marzo al 11 abril de 2011, el nombre de su autoridad competente designada a los efectos de la Directiva. La Comisión, conforme al art. 4.1 de la Directiva, ha hecho pública la lista de las autoridades competentes en el DOUE, siendo la Agencia Estatal de Administración Tributaria la designada por España a los efectos de la Directiva[32]. La autoridad competente es, en principio, la responsable de todo contacto con la Comisión. Dicha autoridad designa una oficina central de enlace responsable de los contactos con otros Estados Miembros en materia de cooperación internacional, y lo comunica a la Comisión. Asimismo podrá designar servicios de enlace así como funcionarios competentes para intercambiar directamente información en virtud de la presente Directiva. Las oficinas centrales de enlace deberán tener actualizadas las listas de los servicios de enlace y funcionarios competentes y ponerlas a disposición del resto de EM interesados y de la Comisión. Son consideradas «autoridades competentes» a los efectos de la Directiva las oficinas centrales de enlace, así como los servicios de enlace o los funcionarios competentes por delegación[33].

En particular, por lo que se refiere a los funcionarios competentes el artículo 4.4 establece que deben estar incluidos en la lista actualizada que la oficina central pone a disposición de los otros Estados Miembros interesados y de la Comisión. Sin embargo, la existencia de esta lista no parece que sea determinante para que pueda actuar

[30] Véase artículo 1.2 último párrafo de la LGT.

[31] Véase Considerando (8). .

[32] Véase «Lista de las autoridades competentes a las que se hace referencia en el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo», publicada en el DOUE C 177, 17.6.2011, pág. 4 y 5.

[33] El artículo 3 de la Directiva define a la «oficina central de enlace» como aquella designada como tal cuya principal responsabilidad son los contactos con otros EM en materia de cooperación administrativa; «servicio de enlace»: cualquier oficina, distinta de la oficina central de enlace, que haya sido designada para intercambiar directamente información; «funcionario competente»: todo funcionario que pueda intercambiar directamente información con arreglo a la Directiva por haber sido autorizado para ello.

en el intercambio directo de información a tenor de lo que se establece en el siguiente apartado (art. 4.5): «se considerará, en todo caso, que los funcionarios que participan en una cooperación administrativa en virtud de la presente Directiva son funcionarios con comperencia para ello, conforme a las disposiciones establecidas por las autoridades competentes». Los mentados servicios de enlace y funcionarios cuando pretendan enviar solicitudes de cooperación y recibir respuestas a las mismas, deben simplemente informar a la oficina central de enlace del Estado Miembro de acuerdo al procedimiento interno establecido[34]. Cuando reciban una solicitud de cooperación son competentes para intercambiar directamente información. En caso de que exija acciones que quedan fuera de sus competencias, enviarán la solicitud de cooperación a la oficina central de enlace y el plazo de contestación comenzará al día siguiente del envío[35].

• El RGGI establece las reglas de colaboración administrativa interna cuando la AEAT, competente para el cumplimiento del intercambio de información, precise de la colaboración de otros órganos para la obtención de la misma[36].

• En cuanto a las nuevas obligaciones formales de los obligados tributarios en el marco de la asistencia mutua (*vid.* artículos 35.6 y 29 bis LGT), el órgano competente será el que determine la AEAT en sus normas de organización específicas (artículo 59.4 RGGI). Los órganos de inspección podrán tener las funciones administrativas que deriven de las normas sobre asistencia mutua sin perjuicio de las competencias que, en relación con la misma, puedan atribuirse a otros órganos de la Administración tributaria (artículo 141.k LGT y artículo 199 RGGI[37]).

4. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PREVIA SOLICITUD

La asistencia mutua dirigida a la correcta liquidación de los tributos por parte de los Estados gira en torno a las actuaciones y procedimientos de intercambio de información, sin perjuicio de que las actuaciones de asistencia dirigidas al cobro también utilicen el procedimiento de intercambio de información previa solicitud.

La regulación del «intercambio de información» no contempla un régimen jurídico completo referido a los aspectos sustantivos que caracterizan el inicio, la tramitación y la

[34] Apartado 6 del artículo 4 Directiva.

[35] Apartado 7 del artículo 4 Directiva.

[36] Véase artículos 204 a 207 del RGGI en los que se regula la colaboración interna entre los órganos internos y el órgano competente de la AEAT en materia de asistencia mutua, en función de la modalidad concreta del intercambio de información.

[37] El artículo 199 del RGGI bajo la rúbrica «funciones derivadas de la asistencia mutua» atribuye los órganos de inspección de la AEAT dichas funciones, sin perjuicio de las funciones atribuidas a otros órganos de la AEAT: «Entre las funciones administrativas a las que se refiere el artículo 141.k) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, atribuidas a los órganos de inspección a través del artículo 166 de este reglamento, se encuentran aquéllas que deriven de la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de las competencias que, en relación con dicha asistencia mutua, puedan atribuirse a otros órganos de la Administración tributaria».

finalización de cada modalidad de intercambio en función de si España es el Estado que solicita o que presta asistencia. Ni tampoco la regulación de los derechos de los obligados tributarios afectados por dichas actuaciones.

4.1. EL ARTÍCULO 177 TER DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y LA REITERADA REMISIÓN A LA NORMA DE ASISTENCIA MUTUA

• El artículo 177 ter. «Intercambio de información» es el único precepto dedicado exclusivamente al procedimiento de intercambio de información previa solicitud y contiene algunos aspectos referidos, por un lado, a la información que debe ser prestada por parte de España y, por otro, al de la información recibida de otro Estado, más allá de la aplicación de los tributos por parte de España. En casi todos los aspectos el precepto se remite a la normativa sobre asistencia mutua que sea de aplicación. En efecto:

El apartado primero viene referido a la posición de España como Estado requerido y contiene tres aspectos.

Los dos primeros simplemente mencionados y remitidos, a efectos de su aplicación, a la normativa sobre asistencia mutua: Los fines tributarios y otros fines que puede tener por objeto la cesión de la información realizada por España y la posibilidad de que dicha información se preste por el Estado receptor a un tercer Estado.

El tercer aspecto establece la obligación por parte de España de realizar todas las actuaciones necesarias para obtener la información solicitada, utilizando cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en la LGT, aunque dichas actuaciones no sean precisas para la determinación de los tributos internos (ausencia de interés fiscal para España). Este es el único aspecto que no contiene una remisión a la normativa sobre asistencia mutua y es de aplicación con carácter general.

El apartado segundo del mentado artículo establece también una remisión a la normativa sobre asistencia mutua en lo que se refiere al uso de la información obtenida por parte de España. En particular, para concretar los términos y requisitos de la cesión a terceros regulada en el artículo 95.1 de la LGT y la cesión a otros Estados.

A la vista de la regulación interna, y del contenido de la Directiva comunitaria, los aspectos sustantivos a tener en cuenta en los procedimientos de intercambio de información previa solicitud son los siguientes:

4.2. OBJETO DEL PROCEDIMIENTO: INFORMACIÓN PERTINENTE PARA LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

La revelación de información y documentación tributaria por parte de la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones está amparada por el secreto fiscal (secreto oficial) y goza de la protección del carácter reservado que le otorga la legislación interna española (art. 95.1 LGT). Asimismo, en el marco de la asistencia mutua a la que es de aplicación la Directiva, y que es acorde con los parámetros de la OCDE, la información transmitida en aplicación de la misma está amparada por el secreto oficial

y gozará de la protección que la legislación nacional del Estado miembro que la haya recibido otorgue a la información de la misma naturaleza[38].

En el ámbito interno, el carácter reservado acarrea que, como regla general, dicha información sólo podrá ser utilizada para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada la Administración tributaria y para la imposición de las sanciones que procedan (95.1 LGT).

En el ámbito de la asistencia mutua, por remisión del artículo 95.5[39] de la LGT al artículo 177 ter de la LGT, la Administración tributaria también podrá ceder la información que haya obtenido en el desempeño de sus funciones para la aplicación de los tributos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales, «en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua».

El ámbito de aplicación objetivo de la Directiva constituye un avance sustancial respecto de la Directiva anterior, en aras a ampliar el espectro de la cooperación administrativa entre los Estados miembros. En particular, la cesión de la información tendrá por objeto aquella «información que, previsiblemente, tenga relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los EM en relación con los Impuestos cubiertos por la Directiva»[40]. Tres notas caractetizan el objeto del intercambio de información con la nueva Directiva:

• En primer lugar, el requisito de la «pertinencia previsible» es una traslación de los nuevos criterios introducidos por la OCDE en materia de intercambio de información: Por un lado, flexibiliza el criterio que exige la relación con la materia fiscal de manera que debe intercambiarse cualquier información pertinente para los asuntos fiscales de un contribuyente. De esta forma, el requisito ya no se reduce a la información que sea «necesaria» para la «liquidación» de los tributos[41] evitando problemas de interpretación y aplicación de la Directiva. En este contexto, el intercambio también puede tener por finalidad comprobar el cumplimiento de obligaciones formales aunque no

38 Véase artículo 16.1 de la Directiva.

39 El nuevo apartado quinto del artículo 95 establece «La cesión de información en el ámbito de la asistencia mutua se regirá por lo dispuesto en el artículo 177 ter de esta Ley».

40 Véase artículo 1.1 de la Directiva.

41 La anterior Directiva, en sus distintas dicciones, delimitaba de forma más estricta el tipo de información objeto de intercambio. Por un lado, durante años se mantuvo el término «necesidad» frente a permisibilidad y, por otro, la información venía referida a la «liquidación» y, desde 2004, a la «determinación» de los impuestos. Con la nueva expresión «previsible relación» y «la administración y ejecución de las leyes nacionales» se aclara la extensión del ámbito objetivo del tipo de información a suministrar. En efecto: el artículo 1 de la Directiva 77/799/CEE en su dicción original tenía por objeto de intercambio: «...las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos...». En 1977 la dicción se modifica por «cuantas informaciones puedan permitirles una liquidación correcta de los impuestos» (Directiva 79/1070/CEE del Consejo de 6 de diciembre de 1979 L 331 8 27.12.1979); En 1992 vuelve a incorporar el término «necesario» en el artículo 1: «...todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos...» (Directiva 92/12/CEE del Consejo de 25 de febrero de 1992 L 76 1 23.3.1992); Con la modificación de 2004 (Directiva 2004/106/CE del Consejo de 16 de noviembre de 2004 L 359 30 4.12.2004) se modifica el artículo 1 para eliminar el carácter necesario «cualquier información que pueda permitir la correcta determinación de los impuestos...».

se esté liquidando concretamente un impuesto, lo que despeja dudas de aplicación de la Directiva. Además, el carácter de dicha información no tiene que ser necesariamente determinante de la liquidación del impuesto sino previsiblemente pertinente.

Por otro lado, sin embargo, mantiene la restricción a casos particulares, excluyendo la posibilidad de investigaciones aleatorias o en masa (*no fishing expeditions* o indiscriminadas)[42].

En todo caso, a diferencia de las disposiciones que contienen requisitos formales o de contenido procedimental, como el artículo 20 referido a los formularios que han de utilizar los Estados miembros, se establece expresamente un criterio hermenéutico finalista –«no frustrar el efectivo intercambio de información»– para los requisitos sustantivos como la pertinencia previsible a efectos fiscales de la información[43].

• En segundo lugar, el ámbito subjetivo de la información entre Estados miembros abarca a toda «persona» que esté sujeta a imposición, siempre que se trate de un impuesto cubierto por la Directiva. En el nuevo texto, no existen restricciones sobre la persona sobre la que versa el intercambio de información. Expresamente se incluyen tanto a las personas físicas, jurídicas, las asociaciones de personas sin personalidad jurídica a las que la legislación les reconozca facultades de realizar actos jurídicos así como a cualquier entidad sujeta a cualquiera de los impuestos cubierros por la Directiva[44].

Esta ausencia de restricciones es notablemente positiva aunque puede plantear problemas prácticos a la hora de identificar a los obligados tributarios de la UE. Sería óptimo una identificación única, o varias pero que puedan reconducirse a una misma persona, para el éxito de la cooperación administrativa sobre todo en el ámbito del suministro automático de información.

• En tercer lugar, como establece el artículo 1.1 de la Directiva, la información debe referirse a los impuestos cubiertos por la Directiva a los que se refiere el artículo 2 de la misma. De su dicción se desprende que el intercambio de información en aplicación de la DCA alcanza a todos los tipos de impuestos directos e indirectos aún no cubiertos por la legislación de la Unión Europea, que sean percibidos en el territorio de aplicación

42 Como establece el Considerando (9) con la norma de «pertinencia previsible» «se pretende prever en la mayor medida posible el intercambio de información en materia fiscal y, al mismo tiempo, aclarar que los Estados miembros no están en condiciones de emprender investigaciones aleatorias o solicitar información que, probablemente, no sea pertinente para los asuntos fiscales de un contribuyente».

43 Véase Considerando (9) in fine de la Directiva cuando establece que «Mientras que el artículo 20 contiene requisitos de procedimiento, estas disposiciones –refiriéndose al requisito de pertinencia previsible– deben interpretarse con cierta libertad para no frustrar el efectivo intercambio de información».

44 En particular la letra d) del apartado 11 del artículo 3 de la Directiva incluye en la definición de «persona» a «cualquier otra 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 Directiva». El Considerando (7) expresa la intención de plasmar unas «medidas más claras y precisas» que permitan, en particular, «cubrir a todas las personas físicas y jurídicas de la Unión, teniendo en cuenta la gama cada vez mayor de modalidades legales, incluidas no solo modalidades tradicionales como los fondos fiduciarios, las fundaciones y las sociedades de inversiones, sino cualquier instrumento nuevo que pueda ser creado por contribuyentes en los Estados miembros».

del Tratado (en virtud del artículo 52 del Tratado)[45]. Por tanto, impuestos directos e indirectos, percibidos por el Estado o por sus subdivisiones territoriales o administrativas incluidas las de ámbito local. De esta forma, el nuevo texto normativo se aleja de la delimitación de los impuestos en extensas listas recogidas por la Directiva, como hacía la predecesora. En suma, será de aplicación:

1) A todos los tipos de «impuestos» percibidos por un Estado o por sus subdivisiones territoriales o administrativas, incluidas las autoridades locales, o en su nombre (artículo 2.1 Directiva), que no estén cubiertos por otra normativa europea. Por tanto:

- No será de aplicación a aquellos impuestos ya cubiertos por la legislación de la Unión Europea: IVA, aranceles e IIEE ni a las cotizaciones obligatorias a la seguridad social (*vid.* artículo 2.2 Directiva). Estos impuestos ya están contemplados en otras normativas de la UE sobre cooperación administrativa entre Estados miembros.
- No será de aplicación a aquellas exacciones que no tengan la naturaleza de impuestos: exacciones coactivas no tributarias, exacciones tributarias y precios públicos. Esta afirmación, sin embargo, es una de las interpretaciones posibles del articulado. En efecto, el artículo 2.3 de la Directiva pone de manifiesto algunas confusiones terminológicas. Dado que el concepto «*tax*» puede traducirse como tributo y como impuesto, la Directiva establece expresamente dos exclusiones del término «*tax*»: 1) las «Tasas («*fees*»), como las de los certificados y demás documentos expedidos por las autoridades públicas» y 2) los «Derechos de carácter contractual, como el pago por los servicios públicos». El interrogante es evidente ¿está excluyendo a toda exacción que no sea calificada de impuesto? ¿o únicamente a los supuestos descritos que se corresponderían con las tasas consistentes en la prestación de un servicio y a los precios públicos?

  La Directiva establece en el Considerando (9) in fine que los aspectos sustantivos deben atender a una hermenéutica finalista de no frustrar el efectivo intercambio de información. De ahí que, en la medida en que pudieran servir para la correcta aplicación de los tributos deberían ser objeto de intercambio de información toda exacción no incluida en estos dos ejemplos. Sin embargo, de la lectura de los dos supuestos descritos en la Directiva también podría interpretarse que la intención ha sido excluir aquellas categorías que no se califiquen de impuesto y para ello ha descrito, por un lado, a las categorías tributarias que se exigen con carácter coactivo y que no tienen la naturaleza de impuestos, como son las tasas y las contribuciones especiales («*fees*» y su ejemplo de expedición de certificados) y, por otro, a las exacciones que no tienen carácter coactivo y que tienen su causa en la prestación de servicios por los entes públicos, como son los precios públicos («derechos de carácter contractual, como el pago de servicios públicos»).

[45] Véase Considerando (6) de la Directiva.

- En mi opinión, la ejemplificación de los pagos a entidades públicas por la emisión de documentos así como los pagos por servicios públicos parece abarcar toda exacción patrimonial coactiva o voluntaria satisfecha con ocasión de una actividad concreta realizada, directa o indirectamente, por el sector público que afecta o beneficia al obligado al pago, lo que en nuestro derecho serían tanto las prestaciones patrimoniales de carácter público, entre las que se encuentran las categorías tributarias de las tasas y las contribuciones especiales, como los precios públicos, basados en una relación contractual de voluntariedad con la finalidad de recibir un determinado servicio público.

2) Que se perciban en el territorio de aplicación del Tratado conforme al artículo 52 del Tratado de la Unión Europea (artículo 2.4 de la Directiva). En este sentido, el artículo 52 del Tratado de la Unión Europea, después de enumerar a los Estados miembros que, con la adhesión de Croacia el 1 de julio de 2013, suman veintiocho, se remite al artículo 355 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que especifica el ámbito de aplicación territorial de los Tratados respecto de algunos territorios. Así, por ejemplo, el Tratado no es de aplicación a las Islas Feroe (por expresa disposición del art. 355.5 a) TFUE) pero sí es de aplicación a Gibraltar en virtud del apartado tercero que dispone «Las disposiciones de los Tratados se aplicarán a los territorios europeos cuyas relaciones exteriores asuma un Estado miembro». Para evitar confusiones, España y el Reino Unido han declarado expresamente: «Los Tratados se aplicarán a Gibraltar como territorio europeo cuyas relaciones exteriores asume un Estado miembro. Ello no supone modificación alguna de las respectivas posiciones de los Estados miembros de que se trata»[46].

4.3. LA SOLICITUD: CARÁCTER, CONTENIDO, FORMA Y EFECTOS

• La solicitud del intercambio de información entre Estados miembros, conforme a la DCA, tiene un carácter subsidiario y recíproco:

El carácter subsidiario significa que la autoridad requirente debe «haber agotado todas las fuentes habituales de información que podría utilizar para obtener la información que solicita sin arriesgarse a que ello afecte negativamente a sus fines». De lo contrario,

[46] Véase Declaración número 55 de las Declaraciones a las disposiciones de los Tratados, anejas al Acta Final de la Conferencia intergubernamental que ha adoptado el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007 (DOUE C326, de 26.10.2012, página 358). El Tribunal de Justicia ya se pronunció rotundamente sobre la aplicación de la Directiva anterior sobre asistencia mutua (77/799/CEE) al territorio de Gibraltar. En particular, con ocasión de la modificación de esta Directiva para ampliar su ámbito de aplicación al IVA y a algunos impuestos especiales armonizados por la normativa comunitaria, el Reino Unido no llevó a cabo la transposición para que fuese de aplicación la asistencia mutua de la dicha Directiva sobre el IVA y los IIEE contemplados en ella en el territorio de Gibraltar. El motivo era que, de acuerdo al Acta de Adhesión, la normativa armonizada del IVA e Impuestos Especiales no era de aplicación al territorio de Gibraltar y, por tanto, la asistencia mutua recogida en la Directiva 77/799/CEE sobre los mismos tampoco. Sin embargo, el Tribunal de Justicia falló de forma contundente sobre la aplicación de todas las disposiciones de la Directiva. 77/799/CE a dicho territorio, con independencia de que no estuviesen sujetos a la normativa armonizada del IVA e Impuestos especiales (Véase Sentencia de 21 de julio de 2005, asunto C-349/03).

el Estado requerido no estará obligado a suministrar la información constituyendo esta situación un motivo de oposición[47].

Además, dado el carácter recíproco de la solicitud, la información requerida a otro Estado debe consistir en un tipo de información que el Estado miembro requirente también pueda facilitar de acuerdo a su legislación. En caso contrario, la autoridad competente del Estado requerido podrá negarse a facilitar dicha información[48].

• El contenido de la solicitud de intercambio de información, aunque la normativa de asistencia mutua no lo establece expresamente, precisa de unos elementos mínimos sin perjuicio de otros de carácter eventual.

En cuanto al contenido mínimo exigible, la solicitud ha de referirse a un caso particular y sobre la información que previsiblemente sea relevante para la situación tributaria del contribuyente («información que previsiblemente guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos» cubiertos por la Directiva). En este sentido, como establece el artículo 20.2 de la Directiva, la solicitud por parte de la autoridad requirente debe incluir al menos la siguiente información:

a) la identidad de la persona sometida a examen o investigación y

b) el objetivo fiscal para el que se pide la información.

Además, la autoridad requirente podrá proporcionar, en la medida en que obre en su conocimiento y de conformidad con la situación internacional, el «nombre y dirección de toda persona que se considere que está en posesión de la información solicitada», así como «todo elemento que pueda facilitar la recogida de información por parte de la autoridad requerida»[49].

Por lo que respecta al contenido eventual de la solicitud, la autoridad requirente podrá incluir otros elementos como[50]:

c) La petición de realización de una investigación administrativa concreta que deberá ser motivada por parte de la autoridad requirente (artículo 6.2 de la Directiva). Esta petición, aunque incluida novedosamente en la Directiva, no resulta obligatoria para la autoridad requerida, que podrá oponerse cuando considere que «no es necesario proceder a dicha investigación administrativa» para obtener la información, lo que deberá comunicar de forma motivada inmediatamente a la autoridad requirente[51].

[47] Véase artículo 17.1 Directiva.

[48] Véase artículo 17.3 Directiva.

[49] Véase artículo 20.2 segundo párrafo.

[50] Véase en todo caso los campos enumerados por la Comisión en el Reglamento publicado en 2012 al que haré mención seguidamente.

[51] El artículo 6.2 Directiva establece «La solicitud a que se refiere el artículo 5 podrá incluir una solicitud motivada de que se realice una investigación administrativa concreta. Si la autoridad requerida decidiera que no es necesario proceder a una investigación administrativa, informará inmediatamente a la autoridad requirente de los motivos que la han llevado a adoptar tal decisión».

d) La solicitud de los documentos originales. El artículo 6.4 de la Directiva establece que la autoridad requerida comunicará los documentos originales siempre y cuando «lo solicite específicamente la autoridad requirente» y, además, «cuando las disposiciones vigentes en el Estado miembro de la autoridad requerida no se opongan a ello». En esta materia, el artículo 202 del RGGI establece la facultad de la autoridad competente española para oponerse motivadamente a aportar documentación original, salvo que la normativa sobre asistencia mutua disponga otra cosa. En consecuencia, la AEAT decidirá en el caso concreto de esta solicitud si se opone o si facilita la documentación original correspondiente a la información suministrada. Cuando sea la AEAT sea la autoridad requirente, en caso de solicitar específicamente la documentación original debe concretar en la solicitud que, a título de reciprocidad, también remitirá la documentación original cuando la otra autoridad solicite información a la AEAT.

e) Es aconsejable que en la solicitud la autoridad requirente aclare que se cumplen los requisitos de subsidiariedad y reciprocidad de la solicitud. En particular, que las fuentes habituales para obtener dicha información ya se han agotado y que su legislación permitiría suministrar el mismo tipo de información a la autoridad requerida. De esta forma, se evitan motivos de oposición o dilaciones del procedimiento de intercambio de información.

f) La posibilidad de la cesión a terceros de la información obtenida para posibilitar su utilización para otros fines distintos de la estricta aplicación de los tributos. El 203 del RGGI establece que la solicitud de autorización, que en su caso sea necesaria, para que España pueda utilizar la información obtenida para otros fines distintos podrá formularse en el momento en el que se solicita la asistencia o con posterioridad a la recepción de la información.

• Por lo que respecta a la forma de la solicitud, la Directiva establece que se adecuaran «siempre que sea posible» a un formulario normalizado adoptado por la Comisión (*vid.* artículo 20.1 Directiva). A estos efectos, ha sido publicado el Reglamento de ejecución (UE) nº 1156/2012 de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, por el que se establecen disposiciones de ejecución de determinadas normas de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad[52]. El artículo 1.2 se remite al contenido establecido en el Anexo I para el formulario que vaya a utilizarse para las solicitudes de información y de investigaciones administrativas con arreglo al artículo 5 de la Directiva 2011/16/UE, y las respuestas a las mismas, los acuses de recibo, las solicitudes de información general adicional, así como las declaraciones de incapacidad o denegación con arreglo al artículo 7 de dicha Directiva. El

[52] DOUE 7.12.2012, L 335/42. Como afirma el Considerando (2) de este Reglamento «...con vistas a garantizar la idoneidad de los datos intercambiados y la eficacia del propio intercambio, procede establecer disposiciones de ejecución a este respecto que se apliquen al intercambio de información previa solicitud, el intercambio de información espontáneo, las notificaciones y la información de retorno. Resulta conveniente que el formulario que vaya a utilizarse a tal fin contenga una serie de campos lo suficientemente variados como para permitir a los Estados miembros tratar con facilidad todos los casos, empleando los campos apropiados en cada caso».

Anexo I establece una lista de campos que puede contener el formulario concreto de petición, respuesta, acuse de recibo, solicitud de información adicional o de la declaración de incapacidad de respuesta no denegación. En función del formulario concreto se contemplarán más o menos campos de los aquí señalados[53].

Por lo que respecta al idioma de la solicitud, de acuerdo al artículo 21.4 de la Directiva, podrá formularse en cualquier lengua acordada entre la autoridad requirente y la autoridad requerida. En casos especiales, en que la autoridad requerida motive su solicitud de traducción, es posible que estas solicitudes vengan acompañadas por una traducción en la lengua oficial, o en una de las lenguas oficiales del Estado miembro de la autoridad requerida.

- En cuanto a los efectos de la solicitud de cesión de información tributaria:

Con la recepción de la solicitud se inicia el procedimiento de intercambio de información.

El artículo 200 del RGGI otorga con carácter general validez y eficacia plena a las solicitudes de asistencia recibidas de forma que no están sujetas a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española, salvo que dicha normativa establezca otra cosa, y sin perjuicio de la subsanación que de las mismas pueda instarse por parte de dicha Administración. Las solicitudes, una vez recibidas dan lugar al inicio de las actuaciones necesarias para obtener la información requerida. La finalidad de la norma es dar seguridad jurídica a la autoridad requerida y mayor agilidad al proceso de asistencia mutua[54].

El artículo 7.3 de la Directiva establece que la autoridad requerida acusará recibo de la solicitud recibida ante la autoridad requirente, por medios electrónicos, si es posible, inmediatamente y, en cualquier caso, a más tardar, en el plazo de siete días hábiles a contar desde su recepción. Todo ello sin perjuicio de que la autoridad requerida solicite información adicional a la autoridad requirente[55].

---

53 Los campos son: 1) Base jurídica; 2) Número de referencia; 3) Fecha; 4) Identidad de las autoridades requirente y requerida; 5) Identidad de la persona sometida a examen o investigación; 6) Descripción general del caso y, si resulta oportuno, información contextual específica que permita evaluar la importancia; 7) que previsiblemente pueda tener la información solicitada a la administración, así como el cumplimiento de las respectivas legislaciones nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2 de la Directiva 2011/16/UE; 8) Finalidad fiscal para la que se solicita la información; 9) Período objeto de la investigación; 10) Nombre y dirección de toda persona supuestamente en posesión de la información solicitada; 11) Cumplimiento de los requisitos legales impuestos por el artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2011/16/UE; 12) Cumplimiento de los requisitos legales impuestos por el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2011/16/UE; 13) Solicitud motivada de una investigación administrativa específica y motivos para la denegación de una investigación administrativa específica solicitada; 14) Acuse de recibo de la solicitud de información; 15) Solicitud de información general adicional; 16) Motivos por los que no se está en condiciones de comunicar la información o por los que esta se deniega; 17) Motivos por los que no se ha respondido en el plazo oportuno y la fecha en los que la autoridad requerida considera factible hacerlo.

54 Véase Preámbulo del Real Decreto 1558 apartado III.

55 Véase artículo 7.4 Directiva.

En los casos en que la AEAT sea la autoridad requirente de información sobre una persona a los efectos de tributar en España, es importante tener en cuenta que en el procedimiento de control de los tributos que se esté sustanciando, la solicitud de intercambio de información a otro Estado constituye una causa de interrupción justificada del plazo de resolución del procedimiento, regulada en el artículo 103 del RGGI cuyo plazo no puede exceder de 12 meses, sin perjuicio de la ampliación a otros 12 meses cuando se reitere la solicitud para aclarar algunos extremos de la información previamente obtenida. Este último período de ampliación, tiene efectos desde el 1 de enero de 2013 y se explica posteriormente. Además, la solicitud a otro Estado puede constituir un acto con efectos interruptivos del plazo de prescripción del tributo en los términos del nuevo artículo 68.5 de la LGT. Estos dos extremos son objeto de análisis en el apartado dedicado a los «plazos».

4.4. MOTIVOS DE OPOSICIÓN

La regulación española no recoge ningún motivo de oposición al intercambio de información. A la vista de la remisión legal a «los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua» para la cesión de información a otros Estados (artículo 177 ter.1 de la LGT), es necesario acudir una vez más a la DCA para observar los siguientes motivos de oposición al intercambio de información.

- Los artículos 17 y 18 de la Directiva establecen los límites y las obligaciones al intercambio de información, respectivamente. De acuerdo a los mismos, los motivos de oposición pueden ser de cinco modalidades:

1) Las dos primeras están conectadas con las actuaciones previas y la regulación de la información por parte del Estado requirente. La comunicación de información podrá ser denegada cuando no se haya respetado el carácter subsidiario y recíproco del intercambio por parte del Estado requirente.

El carácter subsidiario del procedimiento de intercambio de información previa solicitud determina la necesidad de que «la autoridad requirente haya agotado previamente todas las fuentes habituales de información que pudiera utilizar para obtener la información que solicita sin arriesgarse a que ello afecte negativamente a sus fines»[56].

El carácter recíproco del procedimiento de intercambio de información previa solicitud pone de manifiesto la exigencia de que la autoridad del Estado requirente «pueda facilitar una información similar», de acuerdo a su legislación, a la información que está solicitando a la autoridad del Estado requerido[57].

Por tanto, la autoridad del Estado requerido podrá negarse a facilitar información cuando de las actuaciones previas de la autoridad del Estado requirente se advierta que no haya agotado los cauces establecidos en su legislación para obtener dicha información o cuando a título de reciprocidad, por motivos legales, el Estado requirente no esté en condiciones de facilitar una información similar a la solicitada.

---

56 Véase artículo 17.1 Directiva.

57 Véase artículo 17.3 Directiva.

2) Las otras dos modalidades de oposición están relacionadas con los intereses privados que deben ser protegidos y con el interés público del Estado requerido. Los apartados segundo y cuarto del artículo 17 de la Directiva delimitan los supuestos en los que un Estado miembro puede oponerse a suministrar información al prevalecer intereses privados o de interés público sobre los intereses de la cooperación administrativa[58]. Podrá denegarse la información cuando el intercambio de información suponga una infracción de la legislación interna del Estado requerido por varias causas: por las propias actuaciones que deberían llevarse a cabo para obtener la información, por la medida en que afectarían al interés público o porque supondrían una divulgación de intereses privados protegidos por su naturaleza industrial, comercial o profesional.

En particular:

- Que las actuaciones de recopilación o investigación necesarias para obtener la información solicitada suponga una infracción de su legislación para los propios fines del Estado requerido (art. 17.2 Directiva[59]).
- Que la divulgación de la información sea contraria al interés público (art. 17.4 Directiva).
- Que la comunicación de la información solicitada suponga la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un procedimiento comercial (artículo 17.4 Directiva[60]).

Sin embargo, y aquí está la novedosa modificación sustancial de la norma comunitaria, estos límites a la cesión de información deben interpretarse de forma conjunta con las obligaciones a la cesión de información prescritas en el artículo 18 de la Directiva, que constituyen restricciones a los límites fijados en el artículo 17 de la Directiva. De la interpretación sistemática de ambos preceptos, los tres motivos de oposición mencionados no podrán ser invocados para denegar el intercambio de información cuando estén fundamentados en la ausencia de interés nacional o en el hecho de que el titular de la información sea, entre otros, una entidad financiera, un profesional, o registros de la propiedad civil o mercantil[61]. Estas restricciones constituyen imperativos comunitarios que prevalecen sobre la legislación interna del Estado requerido y que son una plasmación

[58] El considerando (19) de la Directiva resalta la intención de «definir y limitar con claridad» «las situaciones en que un Estado miembro puede denegar facilitar información» «teniendo en cuenta determinados intereses privados que deben protegerse, así como el interés público».

[59] El artículo 17.2 de la Directiva establece «la presente Directiva no impondrá a ningún Estado miembro la obligación de llevar a cabo investigaciones o de comunicar información, si realizar tales investigaciones o recopilar la información solicitada para los propios fines de dicho Estado miembro infringe su legislación».

[60] El artículo 17.4 de la Directiva dispone «Podrá denegarse la comunicación de información en caso de que ello suponga la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, de un procedimiento comercial, o de una información cuya divulgación sea contraria al interés público».

[61] A estos efectos el Considerando (20) resume las grandes restricciones a los límites de la información: «Sin embargo, un Estado miembro no debe negarse a comunicar información debido a que carece de interés desde el punto de vista nacional, o debido a que la información está en poder de un banco u otra institución financiera, un representante o una persona que actúa en calidad de agente o fiduciario o porque afecta a los intereses de propiedad de una persona».

de las nuevas directrices de la OCDE en materia de intercambio de información. Las restricciones a los límites de la cesión son dos:

- La ausencia de interés fiscal o nacional para el Estado requerido no constituye por sí mismo motivo de oposición. En efecto, la denegación no podrá fundamentarse, en ningún caso, en el hecho exclusivo de que tales actuaciones de investigación o su comunicación «no revistan interés nacional», esto es, no sea relevante para los «propios fines fiscales» del Estado requerido[62]. Este extremo sí está contemplado expresamente en el artículo 177 ter.1 de la LGT: «...la Administración tributaria realizará las actuaciones que se precisen para obtenerla, incluso cuando la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus propios tributos». En consecuencia, la AEAT ni las autoridades del resto de Estados miembros no pueden oponerse al intercambio de información por el hecho de que dicha información no sea relevante para la aplicación de sus propios tributos.
- El secreto bancario o similar tampoco puede fundamentar exclusivamente el motivo de oposición recogido en el artículo 17 de la Directiva. En concreto, ninguno de los tres motivos de oposición anteriores podrán referirse al hecho de que la información solicitada esté en poder de determinados sujetos como: entidades financieras, personas que actúan por cuenta de su cliente (representantes, intermediarios o agentes fiduciarios), o registros mercantiles o similares cuando se trate de información sobre la participación en el capital de una persona[63].

Ahora bien, estas restricciones a los motivos de oposición son de aplicación a las solicitudes de intercambio de información realizadas con posterioridad al 11 de marzo de 2011, momento en que entra en vigor la Directiva, y sobre períodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2011, dado el carácter prospectivo de la norma comunitaria[64]. Dos aspectos importantes derivan de esta disposición comunitaria: por un lado se pone de manifiesto que el levantamiento del secreto bancario no opera para el suministro de información relativa a períodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2011. Por otro lado, y como consecuencia de lo anterior, los agentes económicos han tenido tiempo suficiente para desplazar el capital oculto a otros territorios a los que no es de aplicación la Directiva, a partir de esta fecha.

[62] El artículo 18.1 aclara la interpretación del anterior precepto en los siguientes términos: «En caso de que un Estado miembro solicite información de conformidad con la presente Directiva, el Estado miembro requerido aplicará, a fin de obtener la información requerida, las medidas nacionales previstas al efecto, aún cuando no precise de tal información para sus propios fines fiscales. Tal obligación se entenderá sin perjuicio de los apartados 2, 3 y 4 del artículo 17, que en ningún caso podrán interpretarse en el sentido que autorizan a un Estado miembro a negarse a facilitar información por el hecho de que esta no reviste interés nacional».

[63] El artículo 18.2 a los efectos de aclarar la interpretación de los límites consistentes en divulgación de secretos establece «No podrá interpretarse en ningún caso, que los apartados 2 y 4 del artículo 17 autorizan 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 actúa en calidad de intermediario o agente fiduciario, o porque esté relacionada con la participación en el capital de una persona».

[64] A los procedimientos iniciados antes del 11 de marzo de 2011 les será de aplicación el artículo 8.1 de la Directiva 77/799/CEE (Véase artículo 8.3 de la Directiva).

• Por último, podrá negarse a comunicar la información cuando no esté en condiciones de acceder al tipo de información solicitada, el propio Estado requerido (artículo 7.6 de la Directiva) o el Estado requirente (requisito de reciprocidad del artículo 17.3 Directiva).

En efecto, es importante señalar otra causa de negativa al suministro de información que no se recoge expresamente en el artículo 17 y 18 dedicados a los límites y obligaciones sobre la información solicitada sino implícitamente en el artículo 7 regulador de los plazos de contestación. Sistemática que resulta reprochable por las consecuencias jurídicas que acarrea. El apartado seis del artículo 7 de la Directiva que regula el plazo de un mes cuando la respuesta sea negativa incluye, junto a los cuatro motivos del artículo 17, aquellos supuestos en los que la autoridad requerida «no posea la información solicitada y no hallarse en condiciones de responder a la solicitud de información». Esta causa para negarse a intercambiar información integra supuestos que pueden hacer ineficaz la regulación de los límites a la información en manos de determinados titulares. La Directiva no exige que los Estados miembros modifiquen su legislación para que entidades financieras, registros e intermediarios dispongan fácilmente de la información solicitada. Pensemos por ejemplo en una legislación que no obliga a los registros mercantiles a tener información de los nombres de los accionistas de las empresas sino de las acciones que son «al portador». La obligación, en aplicación del novedoso artículo 17 y 18 de la Directiva, de que un registro mercantil comunique si una persona es accionista de alguna entidad y en qué proporción puede dejar de ser una obligación cuando la legislación interna no regule la necesidad de que dicho registro disponga de estos datos, en aplicación del artículo 7.6 de la Directiva.

Es más, puede ocurrir que el Estado requerido no pueda oponerse por el artículo 7.6 de la Directiva (ya que «posee la información solicitada y está en condiciones de responder a la solicitud») pero pueda hacerlo por la ausencia de reciprocidad exigida en el artículo 17.3 de la Directiva, cuando sea el Estado requirente el que de acuerdo a su legislación interna no le fuera posible recabar dicha información.

En conclusión, las cinco causas de negativa a comunicar la información, de acuerdo a los artículos 17 y 18 de la Directiva, así como las situaciones en que, a pesar de no poder oponer ninguno de estos motivos, las deficiencias de la legislación interna permitan que «no se disponga de la información solicitada y no se halle en condiciones de responder a la solicitud de información» podrán determinar que no se comunique la información solicitada en aplicación de la Directiva. Extremo que debe ser comunicado en el plazo máximo de un mes desde la recepción de la solicitud[65].

En mi opinión, sin embargo, la interpretación del artículo 7.6 y del 17.3 de la Directiva deberían interpretarse partiendo de la restricción a los motivos de oposición del artículo 18 y, en este sentido, la ausencia de regulación interna para facilitar la información bancaria, o de los registros, no puede ser un impedimento al intercambio de información. Lo contrario sería dejar sin sentido la norma comunitaria y, además, como establece el Considerando (9) de la Directiva, los preceptos de carácter sustancial deben interpretarse con cierta libertad, para no frustrar el efectivo intercambio de información.

[65] Véase apartado seis del artículo 7 de la Directiva.

4.5. PLAZOS

• En la regulación interna se han modificado algunos preceptos que inciden en el cómputo de los plazos de prescripción, de resolución de procedimientos de aplicación de los tributos y en los plazos de colaboración entre órganos internos para que el órgano competente de la AEAT pueda comunicar la información. En particular:

Cuando la AEAT sea la autoridad requirente, la regulación interna incorpora dos modificaciones:

- En relación con el cómputo de los plazos de prescripción regulados en el artículo 66 de la LGT, el nuevo apartado cinco del artículo 68 de la LGT recoge los efectos interruptivos de la prescripción cuando las actuaciones descritas en los apartados anteriores del artículo 68 de la LGT y las de naturaleza análoga se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se realicen.

- En segundo lugar, se posibilita la ampliación del plazo del procedimiento inspector hasta 24 meses por el instituto de la interrupción justificada: el artículo 103 letra a) del RGGI establece que a los efectos de la interrupción justificada del artículo 104 de la LGT cuando se trate de una solicitud a otro Estado la interrupción justificada podrá ser de hasta 12 meses. Con efectos de 1 de enero de 2013 se ha añadido al artículo 103 del RGGI una nueva letra b)[66] en virtud de la cual puede establecerse otra interrupción justificada de otros 12 meses del plazo de resolución cuando «como consecuencia de la información previamente recibida de otro Estado, o entidad internacional o supranacional, en el marco de la asistencia mutua» se vuelva a solicitar algún tipo de información.

Cuando la AEAT sea la autoridad requerida, el artículo 204 del RGGI regula los plazos de respuesta de los órganos internos que colaboren a petición de la AEAT, para que ésta cumpla con el suministro de información.

En el marco de la DCA, el artículo 7 introduce, por primera vez, los diferentes plazos que tiene la autoridad requerida para comunicar la información u otras circunstancias en relación a la misma.

Para una correcta comprensión de los preceptos internos y comunitarios, a continuación se explican los plazos exigidos por la normativa comunitaria y el encaje jurídico de los preceptos internos, en función de las novedades introducidas en la LGT y en el RGGI.

• Los plazos de contestación a la solicitud de intercambio de información se recogen en el artículo 7 de la Directiva:

El plazo para suministrar la información será, con carácter general:

[66] Nueva letra b) del artículo 103 del RGGI introducida por el art. 2.7 del Real Decreto núm. 1558/2012, de 15 de noviembre.

- Un máximo de 2 meses cuando la información ya esté en su poder en el momento de la recepción de la solicitud[67].
- Un máximo de 6 meses cuando sea necesario llevar a cabo investigaciones administrativas para recabar dicha información[68].

Excepcionalmente:

- Superior a los anteriores, cuya decisión será unilateral por parte de la autoridad requerida, cuando «no se halle en condiciones de responder a la solicitud en el plazo establecido». En estos casos, debe informar a la autoridad requirente inmediatamente y, en cualquier caso, en el plazo de tres meses desde la recepción de la solicitud los motivos que le impiden hacerlo así como la fecha en la que considera que podrá proporcionar una respuesta.
- Un plazo distinto, previo acuerdo de las autoridades requirente y requerida. Sin más concreciones que «en determinados casos» la Directiva establece la posibilidad de que las dos autoridades acuerden un plazo distinto[69].

El plazo será de 1 mes[70] cuando la autoridad requerida decida no comunicar la información por: a) no poseer la información solicitada y no hallarse en condiciones de responder a la solicitud de información o b) negarse por alguno de los motivos del artículo 17 de la Directiva, a los se ha hecho referencia.

El artículo 204.2 del RGGI recoge los plazos de colaboración de los órganos internos con la AEAT cuando ésta deba cumplir con el suministro de información. El precepto establece que cuando la AEAT requiera la colaboración de otros órganos internos, y ésta consista en el suministro de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos, el órgano correspondiente deberá remitir dicha información en el plazo máximo de 3 meses, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca un plazo inferior a 6 meses para la prestación de la asistencia. En este último caso, la AEAT señalará un plazo para suministrar la información no superior a la mitad del establecido en la normativa sobre asistencia mutua para dar cumplimiento a la obligación de asistir al Estado o entidad requirente.

También se prevé la posibilidad de que este plazo sea superior si el órgano correspondiente «no se hallase en condiciones de responder a la solicitud en el plazo establecido», en cuyo caso informará a la AEAT de los motivos que le impiden hacerlo, a la mayor brevedad posible, así como la fecha en que considera que podrá proporcionarla. En estos casos, parece plausible que la AEAT, previo acuerdo con la autoridad requirente o unilateralmente, decida la ampliación del plazo para comunicar la información requerida.

67 Véase artículo 7.1 Directiva.

68 Artículo 7.1 Directiva.

69 Artículo 7.2 Directiva.

70 Véase art. 7.6 Directiva.

Una vez más, la normativa interna reitera una remisión innecesaria a la Directiva comunitaria. El precepto podría contener los plazos de respuesta por parte de la AEAT a la autoridad requirente evitando la aplicación directa de la DCA.

En mi opinión, la novedosa regulación de los plazos en el artículo 7 de la Directiva no resuelve los problemas actuales de dilaciones en los intercambios de información. La Directiva no contempla ninguna consecuencia jurídica para el Estado que incumple con el requerimiento en el plazo establecido y, además, la flexibilidad de los plazos para responder puede chocar frontalmente con la seguridad jurídica de los contribuyentes afectados por el intercambio. En este contexto, tres críticas a la regulación de los plazos contenida en la Directiva:

En primer lugar, la ausencia de consecuencias jurídicas para los casos en que la autoridad requerida incumpla con los plazos de respuesta contenidos en la Directiva pone en cuestión la efectividad de la cooperación administrariva que pretende la Directiva, para combatir el gran fraude y la evasión fiscal. Una norma no es jurídica, no vincula a los sujetos llamados a su cumplimiento, si no existe sanción para reprimir el incumplimiento de la misma. La trascendencia práctica es incuestionable, basta observar el ejemplo de territorios como Gibraltar, al que es de aplicación la Directiva y actualmente ya ha incumplido sobradamente el plazo de 6 meses desde la recepción de varias solicitudes de información por parte de la AEAT en enero de 2013. Cuando la autoridad requerida representa a un territorio caracterizado por su escasa transparencia, la Directiva resulta del todo ineficaz en ausencia de sanciones que repriman conductas contrarias a la Directiva por parte de territorios que están obligados a su cumplimiento.

La finalidad de fijar plazos trata de garantizar que el intercambio se haga a su debido tiempo y que, por lo tanto, sea eficaz[71]. Sin embargo, ante la flexibilidad de la regulación en la determinación de los plazos, por un lado, y la ausencia de consecuencias jurídicas en el caso de incumplimiento, por otro, el interrogante que subyace es claro: para qué tanta regulación del *dies a quo* del cómputo del plazo y los detallados diferentes plazos para comunicar la información requerida, para remitir el acuse de recibo (7 días hábiles máximo), para comunicar posibles deficiencias o respuesta negativa (1 mes), si no existen consecuencias jurídicas de incumplimiento para la autoridad competente obligada a suministrar dicha información que garanticen la eficacia de la norma en aquellos territorios caracterizados por su opacidad (como por ejemplo Austria, Luxemburgo, Gibraltar).

En segundo lugar, la dilación en el suministro de información que posibilita la Directiva sin sanciones para estos casos provoca indefectiblemente la ineficacia de los controles internos de las autoridades que pretenden regularizar los tributos de los contribuyentes. Aunque el procedimiento inspector en España tenga un plazo de 12 meses y pueda ampliarse a 12 meses con ocasión de la solicitud por parte de la AEAT, podrá ampliarse por más tiempo, ni hacer uso del artículo 103 b) del RGGI si no exis. respuesta de la autoridad requerida de manera que pueda solicitarse la ampliación de la información. Un procedimiento inspector cuya regularización del obligado tributario dependa de la información que ha de suministrar otro Estado puede verse totalmente

71 Véase considerando (11) Directiva.

frustrado por la mera dilación en el plazo de contestación de la autoridad requerida al efecto.

En tercer lugar, no se recoge ningún aspecto relativo a las garantías del contribuyente afectado por la cooperación administrativa, en un contexto procedimental que puede durar años.

• El inicio del cómputo del plazo, también viene expresamente regulado en la Directiva. Una concreción que resulta del todo irrelevante en el ámbito de la asistencia mutua, ya que no existen consecuencias para el incumplimiento pero que en el ámbito interno es trascendental para el cómputo de los plazos de los controles internos. Por ejemplo, a los efectos de computar el período de interrupción justificada del procedimiento inspector, con ocasión de la solicitud de información por la AEAT a otro Estado miembro.

El inicio coincidirá, con carácter general, con la fecha de recepción de la solicitud[72]. La autoridad requerida acusará recibo de dicha recepción a la autoridad requirente inmediatamente, si es posible por medios electrónicos, o a más tardar en el plazo de 7 días hábiles desde la recepción[73].

Excepcionalmente, el inicio del cómputo será posterior al de la recepción:

- En los supuestos de requerimiento de información adicional por la autoridad requerida a la autoridad requirente: la autoridad requerida notificará a la requirente la subsanación de deficiencias o la necesidad de cualquier información general adicional en el plazo de un mes desde la fecha de la recepción. En tal caso, el cómputo del plazo comenzará el día siguiente de la recepción de dicha información adicional[74].
- En los supuestos de incompetencia del servicio de enlace o funcionario receptor de la solicitud para llevar actuaciones necesarias de investigación: Cuando cualquiera de estas autoridades reciba una solicitud de cooperación que exija una acción fuera de las competencias que le sean atribuidas en virtud del Derecho nacional o de la política del Estado miembro de que se trate, la transmitirá sin demora a la oficina central de enlace de su Estado miembro e informará al respecto a la autoridad requirente. En estos casos, el cómputo del plazo comenzará el día siguiente al envío a la oficina central de enlace de la solicitud de cooperación, por parte del servicio de enlace o funcionario competente[75].

Cuando España sea el Estado requirente, destacan dos nuevas modificaciones en materia de prescripción y de causas de interrupción justificadas relacionadas con el inicio del procedimiento de intercambio de información:

[72] Véase art. 7.1 Directiva.

[73] Véase art. 7.3 Directiva.

[74] Véase art. 7.4 Directiva.

[75] Artículo 4.7 Directiva.

En los plazos de prescripción, el artículo 68.5 de la LGT amplía los efectos interruptivos de las actuaciones descriras en los apartados primero a cuarto del mismo precepto, cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, con independencia de lo establecido en la legislación interna de dicho Estado. Sin embargo, la dicción del nuevo apartado quinto pone de manifiesto un problema de interpretación. En particular, si para producir los efectos interruptivos de la prescripción la solicitud de información por parte de la AEAT es necesaria la notificación («conocimiento formal») al obligado tributario afectado. El apartado quinto del artículo 68 de la LGT no establece expresamente la necesidad de notificación al obligado tributario para que dichos efectos se produzcan[76]. A mi juicio, la interpretación sistemática de los apartados 1 a) y 5 del artículo 68 de la LGT arroja sin duda una respuesta afirmativa a esta cuestión hermenéutica. En suma, en mi opinión:

- La normativa no contempla un derecho de notificación al obligado tributario afectado por el intercambio de información, y como consecuencia no tiene porqué conceder un trámite de audiencia, salvo que la Administración tributaria lo considere oportuno a los efectos de la aplicación de los tributos. Además, en los requerimientos internos expresamente se niega que sea necesaria la notificación al obligado sobre el que versa la información (*vid.* art. 57 RGGI en relación con el 93 LGT). Esto puede tener su razón de ser en la propia eficacia del intercambio de información aunque, como pone de manifiesto MORENO FERNÁNDEZ una nueva corriente doctrinal, a la que se suma la autora por la aplicación de los derechos y garantías contemplados en el artículo 34 de la LGT, defiende la necesidad de notificar al obligado tributario tanto la solicitud como la respuesta a la misma con base en dos argumentos básicamente: por un lado, que dicho «derecho constituye una garantía fundamental para el disfrute de otros derechos, como el derecho de audiencia, el derecho a formular alegaciones y el derecho a impugnar en el marco de los procedimientos de información tributaria entre Estados». Por otro lado, «ese mayor respeto a los derechos y garantías de los sujetos afectados puede redundar en una mayor eficacia de los procedimientos de intercambio de información mejorando la colaboración en los mismos de los obligados tributarios»[77].
- Ahora bien, la ausencia de notificación al obligado tributario debe comportar, de acuerdo a una interpretación cohonestada de los apartados primero y quinto del artículo 68 de la LGT, la ausencia a su vez de los efectos interruptivos de la prescripción del tributo.

Por otro lado, el artículo 103 b) del RGGI establece una nueva causa de interrupción justificada de los procedimientos de aplicación de los tributos, para aquellos supuestos

[76] El nuevo apartado 5 reza así «Las actuaciones a las que se refieren los apartados anteriores y las de naturaleza análoga producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se realicen».

[77] Véase MORENO GÓNZALEZ (2012), página 205 y 206. Véanse los autores a los que cita y que siguen esta corriente doctrinal.

en los que se haya obtenido con anterioridad información de otro Estado o entidad internacional o supranacional respecto de la cual se necesite información complementaria en un momento posterior. Esta nueva causa de interrupción justificada podrá durar hasta 12 meses que se sumarán a los meses que haya durado la interrupción justificada por la primera solicitud de información al mismo Estado (artículo 103 a) RGGI), ya que ambos supuestos de interrupción justificada resultan compatibles. En este contexto, desde el 1 de enero de 2013, cuando de acuerdo a la información obtenida del otro Estado o entidad se reitere la solicitud para obtener información complementaria, la duración de las interrupciones justificadas por solicitudes a otros Estados podrá ampliarse hasta 24 meses.

4.6. ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN

La AEAT, con el fin de proporcionar la información solicitada por otro Estado:

a) Realizará las actuaciones necesarias que se precisen para obtenerla. El artículo 177 ter.1 segundo párrafo de la LGT establece expresamente que, a tal efecto, la Administración podrá utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en la LGT. En el mismo sentido, los artículos 30.2 y 3 del RGGI reconoce expresamente que el origen de las actuaciones de obtención de información puede encontrarse en peticiones de asistencia formuladas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales.

Acorde con las directrices de la OCDE y de la DCA, las actuaciones de obtención de información para cumplir con una petición de información de otro Estado se realizarán «incluso cuando la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus tributos internos»[78], de manera que se pondrán en marcha los mecanismos de obtención de información con independencia de si existe interés fiscal para España.

En este contexto, la AEAT decidirá la apertura de un procedimiento inspector, realizar requerimientos individualizados a entidades financieras, registros públicos u otros mecanismos de obtención de información, con independencia de si resulta necesario para la aplicación de los tributos internos.

Como ya se ha comentado, el encaje jurídico de las nuevas obligaciones formales que pueden originarse en el marco de la asistencia mutua, ha requerido la inclusión de las mismas en la definición de la relación jurídico tributaria (artículo 17.4 LGT) y la definición de nuevas obligaciones formales (artículo 29.bis LGT) a cuyo cumplimiento resultan obligados determinados sujetos incorporados ahora en la lista de obligados tributarios (artículo 35.6 LGT) y en la enumeración de los posibles infractores en caso de incumplimiento (artículo 181.1 g) LGT). Entre las posibles infracciones, se incluye en el artículo 203.7 de la LGT[79] la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa

[78] Véase artículo 177 ter.1 segundo párrafo de la LGT.

[79] Con el Real Decreto Ley 20/2011 esta disposición se encuentra en el apartado sexto pero en virtud del artículo 1.12 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, ahora se sitúa en el apartado séptimo del artículo 203 de la LGT.

a las actuaciones de la Administración tributaria cuando se trate de actuaciones en España de funcionarios extranjeros realizadas en el marco de la asistencia mutua.

El artículo 5 de la DCA obliga a la autoridad requerida a facilitar la información que obre en su poder o que obtenga a raíz de investigaciones administrativas. El artículo 6 de la DCA regula en particular algunos aspectos de las «investigaciones administrativas». El apartado primero establece la obligación de llevar a cabo toda investigación administrativa necesaria para obtener la información solicitada y el apartado tercero se remite a la legislación interna del Estado requerido en lo referente a los procedimientos concretos de obtención de información («...la autoridad requerida aplicará los mismos procedimientos que si actuase por propia iniciativa o a instancias de otra autoridad de su propio Estado miembro»).

El artículo 18.1 de la DCA establece la obligación de suministrar información «aún cuando no precise de tal información para sus propios fines fiscales». Todo ello sin perjuicio de la posibilidad de negarse a la comunicación de la información cuando para los propios fines del Estado miembro requerido la recopilación o investigación necesaria suponga una infracción de su legislación[80]. Ahora bien, esta infracción no podrá consistir en ningún caso en el hecho de que la información obre en poder de entidades financieras o de personas que actúen como intermediarios, o porque esté relacionada con la participación en el capital de una persona[81]. Esto último, es de aplicación a los períodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2011 y para solicitudes realizadas con posterioridad al 11 de marzo de 2011, fecha de entrada en vigor de la Directiva[82]. Sobre este motivo de oposición ya me he referido en el apartado dedicado a los mismos.

b) Podrá requerir la colaboración necesaria del órgano correspondiente, según el objeto de la asistencia. Dicho órgano deberá practicar los trámites o actuaciones derivadas de dicha colaboración[83]. En aras a cumplir con los plazos de contestación de la Directiva, la normativa interna regula una plazos máximos de suministro de información por parte de los órganos competentes a la AEAT, cuando la colaboración consista en el suministro de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos[84].

c) Las actuaciones de obtención de información podrán ser a instancia del otro Estado. La normativa interna no recoge esta posibilidad. Sin embargo, en aplicación de la normativa comunitaria, el artículo 6.2 de la DCA establece expresamente esta posibilidad por primera vez. Para que sea operativa, la autoridad requirente debe incluir la petición de una investigación administrativa concreta en la solicitud de información y de forma motivada. La autoridad requerida, sin embargo, puede considerar que no es necesaria dicha actuación de investigación en cuyo caso debe informar inmediatamente de los motivos que le llevan a adoptar esta decisión.

[80] Véase artículo 17.2 de la DCA.

[81] Véase artículo 18.2 de la DCA.

[82] Véase artículo 18.3 de la DCA.

[83] Véase artículo 204.1 RGGI.

[84] Véase el apartado dedicado a los plazos del procedimiento de intercambio de información.

d) Podrá oponerse motivadamente a aportar documentación original. Como se ha comentado en el apartado sobre la solicitud, de la interpretación de los artículos 202 del RGGI y del artículo 6.4 de la Directiva se infiere que, en el marco de la asistencia mutua comunitaria, la remisión de documentación original debe solicitarse específicamente en la solicitud por parte de la autoridad requirente sin perjuicio de que, de forma motivada, la AEAT se oponga a proporcionar documentación original.

e) Es posible la presencia de funcionarios extranjeros en las actuaciones de investigación en territorio español realizadas por la AEAT, así como la presencia de funcionarios españoles en las actuaciones de investigación en otros Estados.

En la regulación interna, como en el marco de la Directiva comunitaria, el ámbito de aplicación de la presencia de funcionarios en otro Estado alcanza cualquier procedimiento de cooperación administrativa dirigida a la aplicación de los tributos. El artículo 177 quinquies de la LGT regula esta posibilidad para las actuaciones de asistencia en general, incluyendo los controles simultáneos. Por su parte, el artículo 11 de la Directiva regula esta facultad de los funcionarios de los diferentes Estados miembros como otra modalidad de cooperación administrativa de aplicación a los intercambios de información realizados en el marco de la Directiva[85]. En suma, aunque desde una perspectiva práctica la presencia de funcionarios extranjeros riene mayor relevancia en el procedimiento de intercambio de información previa solicitud y en los controles simultáneos, la regulación interna y la Directiva regulan estas actuaciones como una modalidad de cooperación administrativa que puede imbricarse en cualquier actuación de asistencia dirigida a la aplicación de los tributos.

Es importante distinguir dos modalidades de actuaciones de los funcionarios: la presencial y la participativa.

- La modalidad presencial es la que se recoge en nuestra normativa interna (artículo 177 quinquies LGT)[86] y ya venía reconocida en el marco comunitario por la Directiva anterior de 1977 (actualmente artículo 11.1 DCA):

La facultad de un funcionario extranjero de estar presente en las actuaciones de asistencia realizadas en el otro Estado consiste, de acuerdo a lo establecido en el artículo 11.1 de la Directiva, en estar presentes tanto en las oficinas[87] en los que se desarrollen las actuaciones administrativas como en cualquier lugar del territorio del Estado miembro en que se lleve a cabo el cometido de la asistencia[88] y en la recopilación de las copias[89] de

[85] El artículo 11.1 de la Directiva establece que «...los funcionarios designados por la autoridad requirente podrán, a fin de intercambiar la información a que se refiere el artículo 1, apartado 1». Este apartado declara el objeto de todas las modalidades de cooperación recogidas en la Directiva: «intercambiar 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».

[86] En la anterior normativa ya se contemplaba también en el 61.3 del RGGI, pero se ha eliminado al estar regulado específicamente en la LGT en el capítulo dedicado a la asistencia mutua.

[87] Véase artículo 11.1 a) de la Directiva.

[88] Véase artículo 11.1 b) de la Directiva.

[89] Véase artículo 11.1 *in fine* de la Directiva.

los documentos a los que tengan acceso los funcionarios de la autoridad requerida, que deben facilitarlos a los funcionarios de la autoridad requirente.

En cuanto a los requisitos legitimadores de estas actuaciones, el artículo 11.1 de la Directiva exige un acuerdo entre las dos autoridades en el que la autoridad requerida establezca las facultades que pueden tener los funcionarios del otro Estado en el territorio de la autoridad requerida[90]. En el ámbito interno, el legislador ha flexibilizado este requisito al legitimar la actuación de funcionarios extranjeros en el territorio español, con base en un acuerdo previo entre los Estados o en una autorización previa de la autoridad competente española[91]. En cuanto al desplazamiento de los funcionarios españoles a otros Estados, el artículo 177 quinquies no exige requisito alguno, estableciendo simplemente la facultad del desplazamiento de funcionarios designados por la autoridad competente española a otros Estados, en el marco de peticiones de asistencia efectuadas por la AEAT o como consecuencia de controles simultáneos.

La modalidad participativa no se recoge en nuestra normativa interna y tampoco en la anterior Directiva, al menos expresamente[92]. Constituye una novedad de la normativa comunitaria incluida expresamente en el artículo 11.2 de la Directiva.

En cuanto al ámbito objetivo de la participación de los funcionarios extranjeros, las actuaciones participativas alcanzan a las «entrevistas a personas y el examen de fichas»[93]. Sin embargo, aunque la Directiva no aclara si estamos ante una lista ejemplificativa o una lista cerrada de modalidades de actuación, el artículo 11.2 segundo párrafo se refiere a las «medidas de inspección adoptadas por los funcionarios de la autoridad requirente», dicción que llevaría a interpretar que las modalidades participativas serán todas aquellas recogidas en el acuerdo, que sean acordes a la legislación interna del Estado requerido, como exige el artículo 11.2 de la Directiva. La entrevista y el examen constituyen los ejemplos más comunes de la participación de funcionarios extranjeros.

La negativa por parte de la persona objeto de investigación a respetar las medidas de inspección adoptadas por los funcionarios de la autoridad requirente tendrá los mismos efectos que la negativa frente a los funcionarios nacionales[94]. Ahora bien, esta equiparación del estatus funcionario nacional y del otro Estado miembro surtirá efectos cuando se cumplan los requisitos que legitimen la participación del funcionario del otro Estado miembro en el Estado requerido.

El artículo 11.2 de la Directiva prescribe dos requisitos para legitimar las actuaciones de participación: que estén contenidos en el acuerdo entre las autoridades requirente y

[90] El artículo 11.1 establece «por acuerdo entre la autoridad requirente y la autoridad requerida y de conformidad con las modalidades establecidas por esta última, los funcionarios designados por la autoridad requirente podrán, a fin de intercambiar la información...».

[91] Véase artículo 177 quinquies.1 LGT.

[92] El artículo 6 de la Directiva anterior (Directiva 77/799/CEE sobre asistencia mutua), recogía la posibilidad de acordar la presencia de funcionarios pero establecía que en el mismo se concretarían las modalidades de dicha presencia.

[93] Véase artículo 11.2 de la Directiva.

[94] Véase artículo 11.2 último párrafo de la Directiva.

requerida y que esté permitido por la legislación del Estado miembro requerido. Los términos en que deben realizarse estos dos requisitos, para entender que se han cumplido de acuerdo a la normativa de asistencia mutua, presentan algunas dudas de interpretación:

a) Existencia de acuerdo entre las autoridades requirente y requerida en el que se especifiquen las modalidades de las actuaciones de los funcionarios extranjeros. Este acto bilateral constituye sin duda un requisito pero la norma no establece la naturaleza preceptiva o potestativa, ni tampoco la forma en que debe llevarse a cabo. La Directiva de 1977, en cuanto a la forma, regulaba expresamente un procedimiento de consulta en el artículo 9 al que se remitía para el acuerdo sobre la colaboración de los agentes del Estado interesado[95]. Sin embargo, la Directiva actual no establece el marco procedimental en el que debe realizarse dicho acuerdo. La ausencia de una aclaración normativa de la naturaleza y el cauce formal de este requisito deja en manos de los tribunales la interpretación del mismo y de las consecuencias jurídicas de la ausencia de acuerdo que legitime la actuación de los funcionarios extranjeros en la recopilación e investigación de información tributaria, máxime cuando la legislación interna de la autoridad requerida no recoge expresamente la posibilidad de la atribución de tales facultades. La mención expresa en la norma interna de la equiparación del estatus del funcionario nacional y extranjero evitarían sin duda estos interrogantes.

b) Actuaciones permitidas en la legislación interna del Estado miembro requerido. En la normativa interna española no se regula expresamente la participación de funcionarios extranjeros. La ausencia legal de una referencia expresa a la posibilidad o la prohibición de atribuir estas facultades al funcionario extranjero, que actúa en el marco de la asistencia mutua, plantea la cuestión de si nuestra normativa puede dar cobertura a la participación, más allá de la modalidad presencial, de los funcionarios extranjeros. Si bien es cierto que la legislación interna no lo prevé expresamente en el art. 177quinquies de la LGT, también lo es que nuestro ordenamiento jurídico no exige reserva de Ley para

[95] El artículo 6 de la Directiva 77/799/CEE se remitía expresamente al procedimiento de consulta del artículo 9: «...podrán acordar, en el marco del procedimiento de consulta contemplado en el artículo 9, autorizar la presencia, en el primer Estado miembro, de agentes de la administración fiscal del otro Estado miembro. Las modalidades de aplicación de esta disposición se determinarán en el marco de este mismo procedimiento».
El artículo 9 bajo la rúbrica «consultas» recogía el marco procedimental para adoptar acuerdos:
1. A los fines de la aplicación de la presente Directiva, se llevarán a cabo consultas, si ello fuese necesario en el seno de un comité, entre:
– las autoridades competentes de los Estados miembros implicadas, a solicitud de una de ellas, en el caso de cuestiones bilaterales,
– las autoridades competentes del conjunto de los Estados miembros, y la Comisión, a petición de una de estas autoridades o de la Comisión, sólo en los casos en que no se trate de cuestiones exclusivamente bilaterales.
2. Las autoridades competentes de los Estados miembros se podrán comunicar directamente entre ellas. Las autoridades competentes de los Estados miembros podrán de común acuerdo, permitir a autoridades designadas por ellas realizar contactos directos para casos determinados o para ciertas categorías de casos.
3. Cuando las autoridades competentes se hayan puesto de acuerdo sobre cuestiones bilaterales en los ámbitos que son objeto de la presente Directiva, excepto aquellos que afecten a casos particulares, informarán de ello a la Comisión a la mayor brevedad. La Comisión informará de ello, a su vez, a las autoridades competentes de los demás Estados miembros».

atribuir facultades a los funcionarios extranjeros y, en este sentido, es posible concluir que la LGT no se opone a la atribución de estas facultades por la vía del acuerdo entre las dos autoridades competentes. Además, el artículo 203.7 de la LGT implícitamente contempla esta posibilidad al imponer sanciones al obligado tributario que se opone al cumplimiento de medidas adoptadas por el funcionario extranjero.

4.7. VALOR PROBATORIO

La Directiva, en virtud del artículo 16.5 de la misma, establece la equiparación del valor probatorio de la información obtenida de otros órganos internos del Estado requirente con la obtenida de la autoridad requerida en el marco de la Directiva[96]. Acorde a esta exigencia de equiparación de trato el artículo 106.2 de la LGT, atribuye valor probatorio en el procedimiento que corresponda, conforme al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil, a las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua.

Algunas situaciones, sin embargo, pueden poner en cuestión el valor probatorio de la información obtenida de otro Estado:

Por un lado, aquellas situaciones en las que la obtención de información en el Estado requerido no se haya realizado respetando todos los requisitos establecidos al efecto por la normativa de asistencia mutua, o por la legislación interna del Estado requerido. Por ejemplo:

- Actuaciones de presencia y participación de los funcionarios nacionales en el otro Estado, sin que exista un acuerdo entre las autoridades que otorgue dichas facultades (artículo 11 de la Directiva).
- La obtención de información cuando haya supuesto la revelación de secretos comerciales o industriales protegidos en el ámbito interno y en la Directiva (artículo 17).
- La ausencia de los requisitos para la utilización de la información obtenida en el marco de la asistencia mutua, para otros fines distintos de la aplicación de los tributos, o para ser suministrada de nuevo a otros Estados. La normativa sobre asistencia mutua, y la interna, regulan requisitos de autorización para que la cesión de la información pueda ser transmitida para otros fines, y a otros Estado. En ausencia de estos permisos por parte del Estado del que procede la información y que no ha intervenido en el intercambio de información puede hacer peligrar la efectividad de la información obtenida a los efectos de proceder a la regularización del obligado tributario.

[96] El apartado quinto del artículo 16 de la Directiva establece: «Los organismos competentes del Estado miembro requirente podrán aducir como elementos de prueba, en las mismas condiciones que la información, los informes, las declaraciones y cualquier otro documento equivalente transmitido por una autoridad del mismo Estado miembro, la información, los informes, las declaraciones y cualquier otro documento, copia autenticada o extracto de estos obtenidos por la autoridad requerida y transmitidos a la autoridad requirente de conformidad con la presente Directiva».

Por otro lado, una cuestión de gran actualidad, es el valor probatorio de la información suministrada por otro Estado, a través del procedimiento de intercambio de información previa solicitud o espontánea, que tiene su origen en la información proporcionada por particulares que, advirtiendo la posible comisión de delitos penales, ponen en conocimiento de las autoridades datos con trascendencia tributaria, como ha sido el caso *Hervé Falciani*. Hubiera sido un gran avance un consenso de los Estados miembros que hubiera plasmado una posición unánime en la Directiva sobre algún aspecto en este ámbito tan trascendental en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

4.8. USO DE LA INFORMACIÓN OBTENIDA PARA OTROS FINES: LA CESIÓN A TERCEROS

De acuerdo con el artículo 177.ter.2 de la LGT, la información obtenida en el marco de la asistencia mutua, puede ser cedida a terceros en los supuestos del artículo 95.1 de la LGT o a un tercer Estado en los siguientes términos. Para que sea operativa ha de concurrir un requisito material, tratarse de una finalidad de la cesión contemplada en la norma interna o en la norma comunitaria (art. 95.1 LGT y 16 Directiva), y otro requisito formal, normalmente la autorización del Estado o entidad que ha comunicado la información a España (*vid.* artículo 16 Directiva, 177.ter.2 LGT y 203 RGGI). En un sentido más parco, el artículo 177 ter.1 de la LGT establece una remisión a la normativa de asistencia mutua, para autorizar al Estado receptor de la información suministrada por España la utilización de dicha información para otros fines o para transmitirla, a su vez a otro Estado.

En este apartado se comenta el marco jurídico de la cesión de la información obtenida a terceros y en el siguiente apartado la cesión de la información obtenida a otros Estados.

El artículo 177 ter de la LGT regula la posibilidad de la cesión a terceros de la información obtenida, para otros fines distintos de la aplicación de los tributos, aunque precisa siempre de la observancia de lo establecido en la normativa sobre asistencia mutua:

Cuando España sea el Estado que suministra la información, el artículo 177 ter.1 de la LGT prescribe que el Estado o la entidad receptora de la información podrá utilizarla para otros fines, distintos de la aplicación de los tributos, «cuando así se establezca en la normativa sobre asistencia mutua». De acuerdo a esta dicción, la autorización para que otro Estado utilice la información procedente de la AEAT para otros fines distintos se hará en los términos de la normativa de asistencia mutua que sea de aplicación. En ausencia de la misma, no prevé la posibilidad de dicha autorización.

Cuando España sea el Estado receptor de la información y pretenda utilizarla para otros fines distintos de la aplicación de los tributos, el artículo 177 ter.2 de la LGT exige, salvo que la normativa de asistencia mutua establezca otra cosa, dos requisitos, uno material equiparable al ámbito interno y otro formal relativo a la autorización del Estado del que procede la información:

a) Requisito material: que consista en uno de los supuestos de la cesión a terceros permitidos en el ámbito interno expresamente por el artículo 95.1 de la LGT.

b) Requisito formal: que la «normativa del Estado o entidad que ha facilitado la información permita su utilización para fines similares»[97]. Acorde con la remisión al reglamento para regular el procedimiento de cesión a terceros, el artículo 203 del RGGI se ocupa de esta cuestión y regula la exigencia de una autorización expresa por parte de la autoridad que ha suministrado a España la información, sin perjuicio de que la normativa de asistencia mutua establezca otra cosa. No se requiere un momento concreto para esta petición. La solicitud de autorización debe realizarse por parte de la AEAT en el momento en el que se solicita la asistencia o con posterioridad a la recepción de la información. El contenido de la autorización debe concretar el alcance y los términos de la cesión para que la AEAT se ajuste a los mismos. Por último, esta autorización tiene un carácter preceptivo, de manera que la autorización debe ser previa a la cesión de la información, salvo que la normativa de asistencia mutua disponga otra cosa: «no podrá efectuarse la cesión...en tanto no se haya obtenido la autorización expresa del Estado o entidad internacional o supranacional que suministró la información...Lo dispuesto en este artículo será aplicable siempre que la normativa sobre asistencia mutua aplicable no establezca otra cosa».

A la luz de la remisión, en todo caso, a lo establecido en la normativa sobre asistencia mutua, de nuevo es necesario acudir a los parámetros normativos recogidos en la DCA para poder aplicar la normativa interna cuando la normativa comunitaria sea de aplicación al intercambio de información:

El artículo 16 de la Directiva regula la «revelación de información y documentación» incluyendo los términos en los que puede cederse a terceros la información obtenida por un Estado miembro. Con carácter general, al igual que prescribe en el ámbito interno el artículo 95 de la LGT, la información obtenida en el marco de la Directiva debe respetar el Secreto Oficial y las garantías de protección conforme a su propia legislación en materia de informaciones de la misma naturaleza. Con esta salvaguarda, la información podrá utilizarse para otros fines, bajo los siguientes condicionantes:

El apartado primero establece otros fines distintos de la aplicación de los tributos, para los cuales no exige requisito alguno:

- Para evaluar y aplicar los impuestos y derechos contemplados en el artículo 2 de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas[98], así como para evaluar y aplicar las contribuciones obligatorias de la Seguridad Social.
- Para los procedimientos judiciales de los que puedan derivar sanciones, que se hayan incoado como consecuencia del incumplimiento de la legislación en materia fiscal, respetando las disposiciones pertinentes sobre los derechos de los demandados y testigos de dichos procedimientos.

[97] Véase artículo 177 ter.2 segundo párrafo de la LGT.

[98] DO L 84 de 31 marzo de 2010, pág. 1.

El apartado segundo establece la posibilidad de utilizar la información obtenida para otros fines distintos de los anteriores, siempre que se cumplan determinados requisitos consistentes en el respeto de ambas legislaciones en la materia. En concreto:

a) Permiso concedido a la autoridad competente del Estado que utiliza la información con otros fines distintos a los establecidos por la Directiva. Este permiso debe concederlo la autoridad competente del Estado que ha comunicado la información o la autoridad competente del Estado del que proceda la información, cuando este Estado sea distinto del que le ha comunicado la información. Esta excepción del titular del permiso se produce en aquellos casos en que la información a utilizar con otros fines por un Estado miembro (C) procede de otro Estado (A) distinto del que le ha transmitido la información (B)[99]. Aunque no establezca la forma que debe revestir el permiso por parte del Estado del que procede la información, parece que la misma debe tener carácter expreso por términos como «concederá» a diferencia de otros permisos de carácter tácito que se originan ante la ausencia de contestación en un plazo determinado (caso, por ejemplo, de la cesión de la información obtenida a otro Estado miembro recogido en el artículo 16.3 de la Directiva). Como se ha puesto de manifiesto, el artículo 203 RGGI regula el procedimiento de cesión a terceros de la información obtenida por la AEAT de otros Estados y exige que esta solicite expresamente la autorización expresa a la autoridad que ha suministrado la información para usar la información con fines distintos de la aplicación de los tributos.

b) Que los otros fines, estén permitidos por ambas legislaciones internas, del Estado que recibe la información y quiere utilizarla con otros fines y, del Estado miembro del que procede la información. A estos efectos, en el ámbito interno el artículo 95 de la LGT regula los supuestos en los que se permite la cesión a terceros sin que prevalezca en estos casos el carácter reservado de la información tributaria.

4.9. USO DE LA INFORMACIÓN OBTENIDA: CESIÓN A OTROS ESTADOS

La normativa española regula la cesión de la información obtenida a otros Estados, estableciendo a todos los efectos la aplicación del alcance y condiciones establecidos en la normativa de asistencia mutua: 1) De acuerdo al tercer y último párrafo del artículo 177 ter.1 LGT «La Administración tributaria podrá oponerse o deberá autorizar expresamente, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, que la información facilitada conforme al apartado anterior sea transmitida a un tercer Estado

[99] Esta excepción del titular del permiso en el artículo 16.2 Directiva, está prevista en el artículo 16.4 de la Directiva para los casos regulados en el 16.3 de la misma. En los casos en que un EM (A) comunica información a un EM (B) y éste, a su vez, a un EM (C), la utilización por el EM (C) de la información obtenida para otros fines distintos de la Directiva, en los términos del 16.2 de la Directiva, precisará el permiso del EM (A), que es el Estado miembro del que procede realmente la Información, y no del EM (B) que es el Estado miembro que ha comunicado la información al EM (C) pero que no coincide con el EM del que procede la misma.

o entidad internacional o supranacional»; 2) Asimismo, cuando España es el Estado receptor de la información y decide ceder dicha información a otro Estado, es la normativa de asistencia mutua la que determinará esta posibilidad y las condiciones en que debe llevarse a cabo (vid. artículo 177 ter.2 *in fine*[100]). En todo caso, el requisito de la autorización del Estado que ha suministrado la información a la AEAT se recoge en el artículo 203 del RGGI, en los mismos términos que la autorización para la cesión de información a terceros, sin perjuicio de lo establecido en la normativa de asistencia mutua que sea de aplicación.

En el marco de la DCA, se prevé la posibilidad de que el Estado miembro receptor de la información pueda comunicar la información obtenida a otro Estado miembro o a un tercer país. Las relaciones, que podríamos denominar, consecutivas a tres bandas entre Estados miembros viene regulado en el 16.3 de la Directiva y las relaciones consecutivas a tres bandas en el que interviene un tercer país en el artículo 24 de la Directiva. La parquedad de la Directiva a la hora de regular el requisito formal de la autorización para los intercambios consecutivos a tres bandas, en virtud de la cual el Estado miembro o tercer país del que procede la información da su consentimiento al Estado miembro receptor de la información que tiene la intención de comunicarla a otro Estado miembro o tercer país, pone de manifiesto algunas notas críticas sobre su regulación:

Por un lado, la diversidad de formas y la falta de detalle oscurecen la modalidad formal a través de la cual se considera cumplido el requisito de la autorización. Por un lado, se establece un permiso de carácter tácito que es de aplicación a los intercambios consecutivos a tres bandas, y que se consuma ante la ausencia de negativa del Estado miembro origen de la información a los 10 días hábiles desde la recepción de la comunicación de la intención de transmitirla a otro Estado miembro. Por otro lado, un Acuerdo suscrito entre un tercer país origen de la información y el Estado miembro que pretende comunicar la información a otro Estado miembro. Por último, la autorización a un Estado miembro para transmitir información procedente de otro Estado miembro a un tercer país comprende dos actos, uno del Estado miembro del que procede la información y otro del tercer país al que se le va a comunicar la información: el primero debe consistir en una actuación por la que se entienda que el Estado miembro origen de la información «accede», a que el Estado miembro que la recibe la comunique a un tercer país; el segundo acto es un compromiso del tercer país de cooperar en la obtención de pruebas que se le solicite para determinar operaciones irregulares o ilegales. La concreción de la forma de la autorización no es una cuestión baladí ya que las consecuencias del incumplimiento de esta obligación por las autoridades de los Estados miembros deben ser tenidas en cuenta. Otro aspecto que, como se explica a continuación, también suscita algunas dudas.

Por otro lado, la Directiva no establece ninguna consecuencia jurídica para los casos de incumplimiento de la preceptiva autorización que deben solicitar o acordar las autoridades competentes de los Estados miembros que pretendan comunicar información

[100] En efecto, como reza el artículo 177 ter 2 *in fine* «En su caso, la información a que se refiere este apartado podrá ser remitida a otros Estados o a otras entidades internacionales o supranacionales si así lo permite la normativa sobre asistencia mutua, y en las condiciones establecidas en la misma».

previamente obtenida de otro Estado miembro o tercer país. En estos casos, parece que serán los tribunales internos de los Estados receptores de este tipo de información a tres bandas, los que a la vista de la ausencia de una autorización del Estado origen de la información, conforme a lo establecido en la Directiva comunitaria, determinen si estamos o no ante una obtención «ilegal» de información como consecuencia de haber prescindido de los cauces procedimentales establecidos al efecto en la normativa comunitaria. Puede constituir un motivo de oposición por los contribuyentes a las regularizaciones de su situación tributaria o a las imputaciones de delitos fiscales, que se lleven a cabo utilizando este tipo de información. Sin duda la Directiva podría haber aclarado la naturaleza del acto de la autorización formal que permite el intercambio consecutivo a tres bandas. Sólo así es posible unificar criterios para el tratamiento de las regularizaciones realizadas con base en este tipo de información obtenida sin la autorización exigida en la Directiva.

BREVE REFERENCIA A LA MEJORA DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN BANCARIA EN LA UNIÓN EUROPEA

ALMA DELIA VIRTO AGUILAR
Universidad de Salamanca

1. INTRODUCCIÓN

El desarrollo en los medios de comunicación, de transporte y tecnológicos ha provocado el fenómeno de la globalización. Actualmente vivimos en un mudo en donde las economías de los Estados están interconectadas. Los flujos de capitales, bienes, servicios y personas atraviesan las fronteras políticas, buscando mejores y mayores oportunidades.[1]

Esto afecta a los Estados quienes deben diseñar sus sistemas tributarios, teniendo en cuenta las operaciones trasnacionales de las personas físicas y jurídicas, así como la «competitividad internacional». Anteriormente, los Estados no temían por la huida del capital y la inversión hacia otros países con un «clima fiscal» más benigno» y las autoridades fiscales podían llevar a cabo el control o supervisión de la aplicación efectiva de sus normas tributarias, sin necesitar asistencia de otros Estados.[2]

Esto aunado con la crisis económica global que enfrentan los Estados, han provocado que las autoridades fiscales revisen sus estrategias sobre la lucha contra el fraude fiscal y en particular contra los comportamientos en los que se trata de ocultar rentas o ingresos de otros países.[3]

Los Estados ante esta preocupación han adoptado medidas para combatir el fraude fiscal dentro de las cuales destaca la cooperación internacional y dentro de ésta CALDERON CARRERO (2000) considera que el intercambio de información tributaria, probablemente, constituye uno de los mecanismos de asistencia administrativa mutua que goza de mayor difusión y eficacia al objeto de prevenir el fraude y evasión fiscal internacional.

Sin embargo, existen jurisdicciones en las que no es posible tener acceso a la información que permita a los Estados verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, ello porque tales jurisdicciones tienen leyes específicas que impiden el acceso de información bancaria.

[1] Véase CARBAJO VASCO (1985), pág. 1.

[2] Véase CALDERÓN CARRERO (2006), pág. 6.

[3] Véase MARTÍNEZ GINER (2012), pág. 1.