

# **EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA A LA LUZ DE LA DIRECTIVA 2011/16/UE SOBRE COOPERACIÓN EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD: ASPECTOS NOVEDOSOS**

*Luis Alfonso Martínez Giner*

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Alicante

## **1. CONSIDERACIONES GENERALES**

La nueva Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad<sup>1</sup> ha puesto de manifiesto la necesidad de revisar los planteamientos y los instrumentos normativos que posibilitan el intercambio de información tributaria entre los Estados y en un sentido más amplio, la cooperación administrativa en materia tributaria. Ello pasa de manera ineludible por modificar o en su caso, por aprobar una nueva norma que refuerce la colaboración entre Administraciones Tributarias y permita una eficaz lucha contra el fraude fiscal. En todo caso parece claro que la Directiva 77/799/CE ha cumplido su función inicial, siendo en el momento presente un instrumento que no da respuesta a los problemas que en el contexto actual tiene el intercambio de información y la cooperación administrativa en la lucha contra el fraude fiscal.

---

1. 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

## 1.1. Nuevas tendencias en el intercambio internacional de información tributaria

Así, se menciona expresamente en la Exposición de Motivos de la Directiva sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que la Directiva 77/799 «ha dejado de constituir un instrumento adecuado». La situación económica actual presidida por una mundialización difícilmente imaginable hace treinta años en la que la movilidad de los sujetos pasivos y del capital, así como el elevado número de transacciones transfronterizas y la internacionalización de los instrumentos financieros, son elementos que dificultan el ejercicio de las soberanías fiscales de los Estados y que abundan en la necesidad de reforzar el marco jurídico de la cooperación y del intercambio de información tributaria. Así, se dice en esa Exposición de Motivos que «es necesario adoptar un enfoque totalmente innovador que confiera a los Estados miembros atribuciones para cooperar eficazmente a escala internacional a fin de superar los efectos negativos de la creciente mundialización sobre el mercado interior».

Resulta evidente recordar que la Directiva 77/799/CE se concibió para un momento en el que las circunstancias del mercado interior eran distintas a las actuales, con una integración escasa y otras preocupaciones en la lucha contra el fraude fiscal.

La sofisticación de otros instrumentos jurídicos que posibilitan el intercambio de información, fundamentalmente a través de los Convenios de Doble imposición y de la importante labor de la OCDE con su Convenio Modelo, ha podido dejar en la actualidad en un segundo lugar a la Directiva comunitaria de asistencia e intercambio de información frente a la rápida adaptación a la realidad económica y jurídica que la OCDE lleva a cabo con las actualizaciones de su Convenio modelo, y en particular de su artículo 26. La pluralidad de instrumentos normativos que posibilitan el intercambio de información se rige a la hora de escoger el apoyo normativo para una actuación de intercambio de información, sobre la base del principio *wider-ranging provisions of assistance* según el cual se ha de optar por la cláusula que posibilite un mayor intercambio de información. La existencia de una Directiva sobre asistencia e intercambio de información ineficaz o carente de utilidad podría conllevar su escasa utilización por parte de las autoridades de los Estados miembros.

Por ello, la Directiva 77/799 presentaba deficiencias lógicas derivadas de su concepción inicial que, unida a la necesidad de reforzar la cooperación en el momento actual para combatir de manera eficaz la evasión y el fraude fiscal dada la falta de armonización en materia de fiscalidad, hacen inevitable la existencia de un nuevo marco jurídico de cooperación administrativa en materia de fiscalidad en el ámbito comunitario

Muchas de las carencias de la Directiva 77/799/CEE fueron puestas de manifiesto ya en el año 2000 por el Grupo *ad hoc* de alto nivel sobre el Fraude Fiscal creado por el Consejo con el objetivo de intensificar la cooperación admi-

nistrativa en materia de lucha contra el fraude fiscal.<sup>2</sup> Una de las cuestiones que fueron señaladas fue la de la conveniencia de apoyarse en los mecanismos de naturaleza convencional derivados de los trabajos de la OCDE. No en vano, la nueva Directiva sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad incorpora como novedades algunas de las modificaciones operadas en la última actualización del artículo 26 CMOCE. En todo caso, el grupo de lucha contra fraude fiscal del Consejo considera que los resultados prácticos de la cooperación administrativa entre Estados en la lucha contra el fraude fiscal deben mejorar considerablemente.

La Comisión Europea ha desarrollado igualmente una labor de depuración y prevención en la lucha contra el fraude fiscal que ha tenido en la necesidad de reforzar y mejorar la cooperación administrativa y en particular el intercambio de información uno de sus estandartes. Facilitar el acceso a la información tributaria y mejorar el intercambio de la misma son elementos claves para profundizar en la estrategia de mejorar la transparencia de los sistemas fiscales y luchar contra las prácticas irregulares empresariales.<sup>3</sup>

El grupo *ad hoc* del Consejo recomienda en este sentido que «se eliminen todos los obstáculos de carácter legislativo existentes, tanto a escala comunitaria como nacional, de modo que se posibilite una cooperación administrativa y una asistencia judicial rápida y eficaz entre los Estados miembros en casos de fraude fiscal o de claros indicios de prácticas fraudulentas».<sup>4</sup> Son muchos los puntos débiles de la Directiva anterior que no permitían responder eficazmente a las necesidades de intercambio de información actuales, en concreto se valoró la necesidad de estudiar la introducción de excepciones a las diversas disposiciones en materia de secreto y confidencialidad que impedían o retrasaban el intercambio de información; estudiar la posibilidad de instaurar plazos de respuesta para el intercambio de información, aclarar las ambigüedades de la Directiva 77/799/CEE y estudiar los límites a la utilización de la información.

Tal y como la Comisión Europea ha señalado,<sup>5</sup> la reforma del marco comunitario de la cooperación administrativa y del intercambio de información debe realizarse en atención al contexto actual y teniendo en cuenta la importante labor que como vanguardia en asuntos como el que nos ocupa desempeña la OCDE. Muchas de las nuevas tendencias en el intercambio de información tributaria operadas en los últimos tiempos no habían sido incluidas en la Directiva 77/799/CE ni en sus modificaciones posteriores. Por ello era conveniente ser conscientes de los cambios que en este instituto jurídico se habían producido, mediante la labor fundamentalmente de la OCDE, en los últimos años.

2. Documento del Consejo 8668/00. FISC 67 CRIMORG 83de 22 de mayo de 2000.

3. Comunicación de la Comisión sobre la prevención y la lucha contra las prácticas irregulares empresariales y financieras. COM (2004) 611 final de 27 de septiembre de 2004, pág. 8.

4. Documento del Consejo 8668/00. FISC 67 CRIMORG 83de 22 de mayo de 2000, pág. 16.

5. Comunicación de la Comisión sobre la prevención y la lucha contra las prácticas irregulares empresariales y financieras. COM (2004) 611 final de 27 de septiembre de 2004, pág. 9.

Muchas han sido las iniciativas que este organismo ha llevado a cabo en las que el intercambio de información ha constituido y constituye un elemento esencial. Así, en el año 1998 se presentó el informe *Harmful tax competition. An emerging global issue*<sup>6</sup> donde se determinaban los criterios válidos para identificar regímenes con competencia fiscal desleal, ya fueran paraísos fiscales o regímenes concretos de países miembros de la OCDE. Uno de los criterios clave para identificar un paraíso fiscal o un régimen tributario desleal es la falta de intercambio efectivo de información.<sup>7</sup> En el año 2002 la OCDE publica un Modelo Acuerdo de Intercambio de información en materia fiscal elaborado por un Grupo de trabajo del Foro Global de la OCDE y presidido por Malta y Holanda.

Algunos de los preceptos propuestos en la Directiva sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad traen su causa en este Modelo de Acuerdo de la OCDE. Destáquese igualmente la aprobación por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006, de un Manual para la implementación de las previsiones normativas sobre el intercambio de información a efectos tributarios.<sup>8</sup> La necesidad de simplificar, aclarar y reforzar la eficacia del intercambio de información son las bases de este Manual de la OCDE.

Una preocupación constante de la OCDE últimamente ha sido el acceso a la información bancaria en procedimientos de intercambio de información tributaria. No en vano, uno de los aspectos de la última modificación del artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE en su versión de 2005 ha tenido que ver con el acceso a la información bancaria y al replanteamiento del secreto bancario como límite al intercambio de información.

Señálese finalmente que algunas de las novedades establecidas en la Directiva sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad son el trasunto de la última modificación del artículo 26 CMOCDE sobre intercambio de información producida en la revisión de 2005,<sup>9</sup> que pretende salvar los inconvenientes del secreto bancario y delimitar un más amplio marco jurídico que permita el intercambio de información tributaria con las menores limitaciones posibles. Igualmente debe destacarse que la decidida lucha tanto en el ámbito internacional como comunitario de acabar con los paraísos fiscales marca la tendencia que el intercambio de información y la cooperación administrativa en general debe seguir en el futuro.

---

6. Este informe fue aprobado el 27 y 28 de abril de 1998 por los ministros de los distintos Estados de la OCDE con la abstención de Luxemburgo y de Suiza.

7. *Harmful tax competition. An emerging global issue*. OECD, 1998, pág. 23 y 29. El informe señala otros factores, menos relevantes, que permiten identificar igualmente un paraíso fiscal o un régimen tributario desleal.

8. *Manual on implementation of Exchange of information provisions for tax purposes*, OECD. Además la OCDE ha publicado una guía de referencia sobre fuentes de información de otros Estados donde se recogen conceptos clave y direcciones a las que acudir en otros Estados a los efectos de solicitar intercambio de información (*OECD Reference guide on sources of information from abroad*, actualizado a enero de 2006).

9. Vid. nuestro trabajo MARTÍNEZ GINER, L.A.: La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados, Editorial Iustel, Madrid, 2008.

## **1.2. La estrategia de la Unión Europea en la lucha contra el fraude fiscal: Una buena gobernanza en el ámbito fiscal**

La inquietud por la lucha contra el fraude fiscal por parte de los diferentes Estados miembros y el hecho de que el propio fraude fiscal suponga un obstáculo para el buen funcionamiento del mercado interior al provocar distorsiones de competencia entre los contribuyentes ha motivado que desde las instancias comunitarias se iniciara y desarrollara una estrategia común y coordinada en la lucha contra el fraude fiscal. Ya desde la Comunicación de la Comisión sobre «La contribución de las políticas fiscal y aduanera a la estrategia de Lisboa»,<sup>10</sup> se ha planteado en la UE la necesidad de un enfoque concertado y coordinado a nivel comunitario a fin de que la lucha contra el fraude fiscal en los Estados miembros sea más eficaz. En aplicación de esta idea la Comunicación relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal constituye el punto de partida en el reforzamiento de los instrumentos jurídicos necesarios para una mejor lucha contra el fraude fiscal.<sup>11</sup>

Toda esta estrategia de fortalecimiento de la cooperación en materia de fiscalidad y del establecimiento de normas comunes multilaterales ha cristalizado en una línea de actuación comunitaria que busca el fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal. Así se deriva de la Comunicación de 28 de abril de 2009 relativa precisamente al el fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal.<sup>12</sup> Ésta trata de dar respuesta a los retos actuales que la creciente integración económica de los mercados impulsada por los rápidos cambios tecnológicos y la liberalización de las políticas está generando; fundamentalmente porque esta situación, además de tener muchas consecuencias positivas, puede generar algún efecto negativo en el sentido de que en este contexto los países son más vulnerables a las turbulencias económicas, a la evasión y al fraude fiscal. La existencia de paraísos fiscales y centros financieros internacionales sujetos a una regulación escasa y que generalmente se niegan a respetar los principios de transparencia e intercambio de información facilitan y fomentan el fraude y la evasión fiscal, minando así la soberanía tributaria de otros países al reducir sus ingresos.<sup>13</sup>

El reconocimiento implícito de que las medidas nacionales no son suficientes para resolver totalmente los problemas de erosión fiscal ha reforzado la idea de

---

10. COM (2005) 532 final de 25 de octubre de 2005: «...la Comisión considera que, para incentivar a los Estados miembros a que luchen contra el fraude fiscal y ayudarlos en esta tarea, serían útiles estrategias más concertadas y mejor coordinadas. A ese efecto, la Comisión está evaluando actualmente la necesidad de implantar una nueva política fiscal de lucha contra el fraude a escala europea. Existen múltiples instrumentos posibles, tales como: mejorar la cooperación entre las administraciones internas; eliminar los obstáculos al intercambio eficaz de información, por ejemplo, mejorando el acceso a la información bancaria; recurrir a negociaciones con terceros países para que introduzcan disposiciones relativas al intercambio de información; extender la utilización de los medios de cooperación administrativa intracomunitaria, y mejorar la legislación fiscal de base».

11. COM (2006) 254 final, de 31 de mayo de 2006.

12. COM (2009) 201 final de 28 de abril de 2009.

13. Según la OCDE en 2009 los paraísos fiscales habían atraído entre 5 y 7 billones de dólares en activos.

que es necesario cooperar a escala comunitaria y en este sentido la buena gobernanza fiscal ha supuesto adoptar medidas en los siguientes ámbitos: intercambio de información en el marco de la cooperación administrativa, competencia fiscal perniciosa y ayudas de Estado de carácter fiscal y transparencia.<sup>14</sup> Además, tal y como se ha dicho, la buena gobernanza en el ámbito fiscal no sólo constituye un instrumento fundamental para combatir el fraude y la evasión fiscal transfronterizos, sino que permite reforzar la lucha contra el blanqueo de capitales, la corrupción y la financiación del terrorismo. El punto de partida de la buena gobernanza en el ámbito fiscal tomó como referencia desechar toda iniciativa o política que esté basada en principios autoritarios o coercitivos. Esa buena gobernanza requiere políticas basadas en principios de cooperación y colaboración en los que actuaciones unilaterales impedirían el adecuado desarrollo de los sistemas tributarios.<sup>15</sup>

## **2. LA DIRECTIVA 2011/16/UE, DE 15 DE FEBRERO SOBRE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD**

Tal y como la propia Exposición de motivos de la Directiva 2011/16/UE señala, la reforma pretende al tiempo simplificar los procedimientos tanto para los poderes públicos como para los particulares estableciendo unas normas y procedimientos comunes al objeto de facilitar al máximo la cooperación administrativa cotidiana entre los Estados miembros. No obstante una de las carencias de la Directiva que sigue siendo una cuestión pendiente no resuelta satisfactoriamente por los instrumentos normativos que posibilitan el intercambio de información es la falta de respuesta a la protección del contribuyente afectado por el intercambio de información.<sup>16</sup> Hemos de recordar que la Directiva 77/799/CE quedará derogada a partir del 1 de enero de 2013, por lo que los Estados miembros han de transponer la Directiva 2011/16/UE antes de esa fecha para que sus disposiciones entren en vigor en 2013. No obstante, las disposiciones relativas al intercambio automático de información surtirán efecto a partir del 1 de enero de 2015.

### **2.1. Objeto y finalidad**

El objeto de la Directiva, declarado en su artículo 1 señala que será el intercambio de información que previsiblemente guarde relación con la administra-

---

14. COM (2009) 201 final de 28 de abril de 2009, pág. 6 y 7.

15. MARTÍNEZ BÁRBARA, G.: «The role of Good Governance in the Tax Systems of the European Union», *Bulletin for international taxation*, april/may 2011, pág. 272.

16. MARTÍNEZ GINER, L.A.: La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados, ob. Cit. y MORENO GONZÁLEZ, S.: «La cooperación administrativa entre Estados en el ámbito de la fiscalidad: la nueva Directiva 2011/16/UE», en *Intercambio internacional de Información tributaria: avances y proyección futura*, en Aranzadi, Pamplona, 2011, pág. 231.

ción y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros. Este objeto es mucho más amplio que el señalado en la Directiva precedente que se limitaba al intercambio de información que permitiera la correcta determinación de los impuestos. Ahora el intercambio de información puede justificarse con otros objetivos tales como la administración y ejecución de las leyes tributarias.

La información intercambiable será la que previsiblemente tenga trascendencia tributaria excluyendo en este ámbito las *fishing expeditions*, esto es peticiones de información indiscriminadas que persiguen conseguir alguna información sobre fraude fiscal en otros países.

## 2.2. Ámbito de aplicación

Una primera novedad que podemos apuntar tiene que ver con el ámbito de aplicación de la Directiva que comentamos. La Directiva pretende cubrir todos los impuestos directos e indirectos que no hayan sido objeto de acto legislativo comunitario, esto es, a excepción del IVA e impuestos especiales.<sup>17</sup> En este sentido hay que recordar que desde el año 1992 la cooperación administrativa en materia de IVA quedaba al margen de la Directiva 77/799/CEE, siendo objeto de regulación propia a través del Reglamento 1798/2003 de 7 de octubre.<sup>18</sup> Por su parte la cooperación en materia de impuestos especiales conformó el ámbito de aplicación de la Directiva 77/799/CEE hasta su regulación autónoma a través del Reglamento 2073/2004, de 16 de noviembre. Como se dice en la Exposición de motivos de la Directiva 2011/16/UE, «se establece por primera vez un conjunto de normas para una serie de impuestos que no habrían sido cubiertos por ninguno de los marcos jurídicos comunitarios existentes». En definitiva, el ámbito de aplicación de la Directiva se plantea en términos más amplios al incluir todos los tipos de impuestos —directos e indirectos—, independientemente de las modalidades de percepción a que estén sujetos, a excepción de aquellos ya cubiertos por otra legislación comunitaria en materia de cooperación. Es importante señalar la no aplicación de la norma a otras prestaciones de carácter contributivo cuales son las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social abonables al Estado o a organismos públicos de la Seguridad Social. Igualmente hay que destacar la aplicación de la directiva a los intercambios de información relativos a impuestos estatales o de cualquier subdivisión territorial existentes: impuesto locales o de las Comunidades Autónomas.

Esta delimitación amplia y genérica de los impuestos a los que se aplica la cooperación administrativa regulada en la Directiva evita recoger la farragosa delimitación y definición de los impuestos concretos de cada uno de los 27 Estados miembros sobre los que incidiría la norma.

17. Recordemos que la Directiva 77/799/CEE se aplica a los impuestos directos y a los impuestos sobre las primas de seguros.

18. El Reglamento 1798/2003 derogó el anterior Reglamento CEE 218/1992 relativo a la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos indirectos

Desde el punto de vista subjetivo la Directiva no limita subjetivamente el intercambio de información, pudiendo referirse a cualquier persona jurídica o física o estructura jurídica que posea o administre activos que generen rentas objeto de imposición.<sup>19</sup>

## 2.3. Intercambio previa solicitud

### 2.3.1. Aspectos Generales

La mecánica del intercambio de información previa solicitud no plantea grandes novedades, si bien puede destacarse alguna particularidad reseñable. En principio, al igual que en la anterior Directiva, ante una solicitud de intercambio de información por parte de un Estado miembro el Estado requerido se encuentra obligado a facilitar la información que obre en su poder relevante para la correcta aplicación de los impuestos del Estado requirente y del mismo modo, estaría obligada a realizar las investigaciones administrativas que su propio ordenamiento jurídico previera para la obtención de la información a intercambiar. Desde el punto de vista de nuestro ordenamiento jurídico una solicitud de intercambio de información que requiriera investigaciones administrativas permitiría iniciar cualquiera de los procedimientos de comprobación en el ámbito de la gestión tributaria y por supuesto el procedimiento de inspección: en definitiva, cualquier procedimiento o actuación que permita la correcta aplicación de la normativa tributaria.

Una de las novedades que en este punto introduce la Directiva es la posibilidad de incluir en la solicitud de intercambio de información una solicitud de que se realice una investigación administrativa concreta. Hasta el momento, el Estado requirente únicamente solicitaba el intercambio de información pero no estaba legitimado para pronunciarse sobre la forma de obtención de esa información. El artículo 5.2 de la nueva Directiva permite que se solicite de manera motivada al Estado requerido que desarrolle concretas actuaciones de investigación administrativa para la obtención y posterior intercambio de información. En todo caso, la solicitud de investigaciones administrativas concretas no vincula al Estado requerido que si decidiera que no procede una investigación administrativa debería informar de inmediato al Estado requirente de los motivos que le llevan a adoptar tal decisión.

### 2.3.2. Plazo y cuestiones temporales

Una de las cuestiones más relevantes del intercambio de información tributaria entre Estados y que puede decirse que es una de las grandes garantías para el obligado tributario es la del plazo en el que ha de atenderse un requerimiento de información tributaria. No obstante, esta cuestión no ha merecido un pronunciamiento normativo expreso en la anterior Directiva 77/799/CEE.

---

19. Artículo 3.11 Directiva 2011/16/UE.



La Directiva que comentamos establece como gran novedad la fijación de un plazo máximo de respuesta a la petición de información por parte de un Estado miembro. La información requerida ha de ser comunicada *lo antes* posible, y a más tardar en 6 meses. Se establece por lo tanto que el plazo para comunicar la información solicitada será de seis meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud.

Es de destacar la relevancia de la fijación de un plazo de respuesta máximo. La seguridad jurídica que ello supone constituye una garantía esencial para el contribuyente y para la eficacia de la actuación administrativa.

En todo caso, ese plazo máximo de seis meses se reduce a dos meses cuando no sea preciso realizar investigaciones administrativas en los casos en los que la autoridad requerida dispusiera ya de la información solicitada. No obstante, el plazo general de seis meses admite excepciones o prórrogas en los supuestos de especial complejidad. La Directiva no concreta el nuevo período prorrogable en tales casos y deja libertad a los Estados implicados para fijar plazos distintos.

La norma prevé, una vez acusado recibo de la solicitud en los siete días hábiles siguientes a la recepción de la solicitud, un plazo de un mes desde la recepción de la solicitud para que la autoridad requerida comunique deficiencias en la solicitud o la necesidad de información adicional para poder cumplir con la solicitud de intercambio de información (art. 7.4). Si la autoridad requerida no pudiera responder a la solicitud en plazo, de manera inmediata y en todo caso en el plazo de 3 meses desde la recepción de la solicitud, comunicará los motivos que le impiden cumplir en plazo, así como la fecha previsible para proporcionar la información solicitada.

La regulación del artículo 7 de la nueva Directiva sigue en buena medida la regulación que sobre este extremo se realiza en el Modelo de Acuerdo de intercambio de información de la OCDE de 2002. Así se establece que en el plazo máximo de tres meses desde la solicitud la autoridad requerida ha de informar a la requirente de los motivos que le impiden atender la solicitud de intercambio de información, señalando un plazo aproximado en el que podría cumplir con la misma. Del mismo modo si se rechaza la petición de intercambio de información, este extremo ha de comunicarse cuanto antes y como máximo en un mes al Estado requirente al objeto de que éste adopte las medidas que crea conveniente en relación a la aplicación de sus normas tributarias. En los supuestos de negativa el plazo de comunicación se reduce de tres a un mes.

Una cuestión no resuelta y que merecería alguna reflexión es las consecuencias del incumplimiento del plazo para responder a un requerimiento de información. ¿Qué ocurre si un Estado no atiende una petición de información tributaria de otro Estado?

Nada se dice en los textos reguladores sobre la cuestión del incumplimiento del plazo señalado —de seis meses en la Directiva— para responder a un requerimiento de información. Las dificultades evidentes para «sancionar» ese incumplimiento quedan patentes desde el momento en el que el Estado requirente carecería de mecanismos para actuar ante tal infracción. Por otro lado no creemos que existan normas internas que regulen desde

un punto de vista sancionador el incumplimiento, si existiera, del plazo de respuesta a los requerimientos de información, fundamentalmente porque resultaría complicado autoimponerse normas sancionadoras por una circunstancia que únicamente perjudica a otro Estado. En todo caso, la reciprocidad propia de este mecanismo supondrá que un Estado «incumplidor» con las peticiones de colaboración de otro Estado, pueda recibir similar trato en circunstancias similares.<sup>20</sup>

Una cuestión esencial no resuelta en la vigente Directiva 77/799/CEE y sobre la que no se pronuncia la nueva Directiva es la relativa a la incidencia del intercambio de información sobre los plazos de prescripción tributaria y sobre la duración de los procedimientos de investigación nacionales.<sup>21</sup> ¿Interrumpe la prescripción en el Estado requirente las actuaciones de obtención de información realizadas por el Estado requerido?, ¿qué efectos tiene la duración de la petición de información el plazo de duración de los procedimientos de inspección? Estas dudas no han sido aclaradas en la Directiva que analizamos.

El período de tiempo durante el que la situación tributaria puede ser fiscalizada por la Administración varía de un país a otro. Además cuando existe una distancia significativa entre el momento de suministro de la información y el período de tiempo al que la misma hace referencia pueden surgir problemas de prescripción. En principio, tales problemas han de resolverse según las reglas de prescripción del país en el que ha de usarse la información.<sup>22</sup> En todo caso, parece claro que el envío de una petición de información a otro Estado supone una interrupción de la prescripción de la obligación tributaria principal que se está investigando y se desea liquidar.<sup>23</sup>

En relación con esta cuestión dos situaciones merecen ser analizadas. En un primer momento analizamos la situación en la que España recibe una petición de información tributaria, para lo cual ha de activar las potestades de investigación y obtención de información. ¿Qué limitaciones temporales existirían? Una primera aproximación nos llevaría a mantener que el Estado solicitante no debe llevar a cabo ningún estudio previo sobre las restricciones temporales a la obtención de información que exista en el Estado requerido. Y de otro modo, el Estado que recibe la petición de información no es necesario que verifique si el

---

20. MORENO GONZÁLEZ, S.: «La cooperación administrativa entre Estados en el ámbito de la fiscalidad: la nueva Directiva 2011/16/UE», ob. Cit. pág. 242.

21. Por el contrario 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, sí que hace una relevante referencia a la incidencia de la asistencia mutua en recaudación sobre la prescripción tributaria; (art. 19).

22. Como ha expresado la propia OCDE una vez expirado el plazo para liquidar no podrá obtenerse información sobre esa obligación tributaria (*Tax information exchange between OECD member countries. A survey of current practices*. París, 1994, pág. 32.

23. ROSEMBUJ, T.: *Intercambio internacional de información tributaria*, Edicions Universitat de Barcelona, 2004, Pág. 105. Entiende este autor que dicha actuación de solicitud de información tributaria a otro Estado interrumpe el plazo de prescripción y obliga a la Administración a poner en conocimiento del particular las circunstancias que motivan la petición de información y las situaciones jurídicas sobrevivientes (ob. Cit. Pág. 106).

Estado requirente tiene limitaciones temporales que le impidan usar la información porque, verbigracia, la obligación tributaria principal haya prescrito. Se presume, pues, que si un Estado solicita información tributaria a otro, aquél puede utilizarla sin vulnerar ningún límite temporal propio.<sup>24</sup>

En un segundo momento procede analizar la situación en la que es España quien solicita información tributaria a otro Estado y sus conexiones con los plazos del procedimiento inspector que será en el que se enmarque habitualmente tal petición de información. En cualquier caso hay que considerar que la solicitud de información supone, a priori, una interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria siempre que exista un conocimiento fehaciente por parte del obligado tributario afectado (art. 68. a. LGT).

En los casos de solicitud información tributaria de España a otro Estado miembro, hay que tener en cuenta cómo incide la petición de información en la duración del procedimiento inspector. Según el artículo 150 LGT las actuaciones del procedimiento inspector han de tener una duración de doce meses desde la notificación del inicio del procedimiento inspector hasta la notificación del acto administrativo de liquidación resultante del mismo. No obstante puede ampliarse ese plazo por otro período que no podrá exceder de otros 12 meses si concurre alguna de las concretas circunstancias previstas en el citado precepto de la Ley General Tributaria. Entre éstas se encuentra el hecho de que las actuaciones revistan especial complejidad, entendiéndose, entre otras causas, que concurre este hecho a la vista del volumen de operaciones de la persona afectada, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados o en régimen de transparencia fiscal internacional.<sup>25</sup> Estas circunstancias de especial complejidad podrán requerir, en muchos casos, de la necesaria información tributaria de otros Estados, para lo cual habrán de activarse los mecanismos de intercambio de información tributaria entre Estados. El Reglamento General de aplicación de los tributos y de los procedimientos de gestión e inspección concreta y específica cuándo se entiende que existe la especial complejidad que permite aumentar el plazo del procedimiento inspector a un total de 24 meses. En este sentido podrá apreciarse tal circunstancia «cuando los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuan-

---

24. *Tax information exchange between OECD member countries. A survey of current practices.* Paris, 1994, pág. 33. MILLIET ESNBINDER, M.: «Intercambio de información tributaria entre los países miembros de la OCDE: una encuesta de las prácticas actuales», en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, nº6, 1997, pág. 678 y 679.

25. Artículo 184.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, añadiendo esta norma algunas otras causas entre las que podríamos citar la existencia de una trama organizada para eludir la tributación y en concreto para la defraudación del IVA vinculadas a operaciones de comercio exterior o intracomunitario.

te y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial».<sup>26</sup>

El plazo del procedimiento de inspección admite la existencia de interrupciones justificadas<sup>27</sup> durante las cuales no correrá el cómputo del mencionado plazo.<sup>28</sup> En particular se considera que existe una interrupción justificada del plazo del procedimiento de inspección cuando sea necesaria la petición de datos o informes a otros órganos o unidades de la misma o de otras Administraciones por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquéllos por el órgano competente para continuar el procedimiento sin que la interrupción por este concepto pueda exceder para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes o valoraciones que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de doce meses».<sup>29</sup> Con la nueva Directiva de cooperación administrativa en materia tributaria, la respuesta a una petición de intercambio de información no podrá superar los seis meses, si bien se admite una prórroga de ese plazo máximo de respuesta mediante un acuerdo entre los Estados implicados. A la luz de la normativa española ese acuerdo de prórroga del plazo de respuesta a un intercambio de información solicitado por España no podría superar los doce meses, por coherencia con el Reglamento de aplicación de los tributos.

La solicitud de información tributaria a otro Estado es considerada como una interrupción justificada sobre el plazo del procedimiento inspector, que actúa a modo de suspensión del plazo del procedimiento inspector durante el tiempo que dure el intercambio de información, en todo caso no superior a 12 meses.

Si la duración del mecanismo de intercambio de información se prolongara más allá de los doce meses que señala el Reglamento, en tal caso se entendería que no se trata de una interrupción justificada. ¿Se trataría entonces de una interrupción injustificada del procedimiento por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario tal y como señala el artículo 150.2 LGT? La actividad o inactividad del Estado requerido no resulta relevante para calificar la interrupción del procedimiento inspector como justificada o injustificada a estos efectos en el Estado requirente, entre otras cosas porque esa circunstancia escapa al control del obligado tributario y de la Administración y Tribunales españoles. Será lo habitual que la Administra-

---

26. Artículo 184.2 c) Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

27. Sobre esta cuestión, vid. con detalle, MARTÍNEZ GINER, L.A.: «La suspensión del plazo de los procedimientos tributarios», en *Revista Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 343, 2011, págs. 22-26.

28. El artículo 102.2 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, establece que « Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto de conocimiento» .

29. Artículo 103.a) Real Decreto 1065/2007.

ción española que requiere la información a otro Estado lo haga porque la misma sea necesaria para desarrollar sus actuaciones de investigación, por lo que previsiblemente durante el período de tiempo en el que se esté tramitando el intercambio de información y hasta que el Estado requerido lo atienda, la Administración española se encuentre inactiva a la espera de esa información. Consideramos que la prolongación del procedimiento de intercambio de información más allá de los doce meses que señala la normativa interna deja de considerar a la solicitud de información tributaria como una interrupción justificada del procedimiento inspector y al tiempo, y por la razón señalada, supondrá una interrupción injustificada del procedimiento inspector por inactividad durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario. En todo caso, para que esta circunstancia se produzca entendemos que ha de verificarse que durante ese plazo a la espera de la información tributaria proveniente de otro Estado, la Administración española no haya realizado otras actuaciones que denoten una actividad o actuación clara y tendente al desarrollo del procedimiento inspector que impida considerarlo como interrupción injustificada por más de seis meses. En todo caso, con el nuevo plazo de respuesta de seis meses de la Directiva de cooperación administrativa la posibilidad de que se sobrepase el plazo de suspensión del procedimiento inspector de doce meses se reduce.

Una última cuestión relacionada con las cuestiones temporales que tratamos es la que se vincula con otra de las novedades de la Directiva de cooperación administrativa en materia de fiscalidad y que tiene que ver con la presencia y participación de funcionarios extranjeros en investigaciones administrativas en otro Estado miembro. Si como veremos, los funcionarios de la autoridad requerente pueden ejercer las mismas facultades de inspección conferidas a los funcionarios de la autoridad requerida, debería entenderse que tales actuaciones realizadas en el otro Estado son susceptibles de interrumpir la prescripción de la obligación tributaria en el Estado requirente. La propia coherencia de la medida aconseja, en nuestra opinión, entender que tales actuaciones que interrumpirían la prescripción en el Estado requerido también interrumpen la prescripción en el Estado solicitante.

#### **2.4. Intercambio de información automático**

La regulación del intercambio de información automática trata de profundizar en los supuestos que serían objeto de este intercambio sobre la base de la implantación fructífera del intercambio automático mediante la Directiva del ahorro. El intercambio automático se define como la comunicación sistemática a otro Estado miembro de información preestablecida sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad (art. 3.9).

Así frente a la escasa regulación del este tipo de intercambio en la Directiva 77/799/CEE, el nuevo artículo 8 amplía su ámbito de aplicación y regula con mayor detalle las condiciones del mismo. Se establece una implantación progresiva del intercambio automático que deberá cumplirse en relación con los períodos

dos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, en relación con las personas con domicilio en otro Estado miembro y sobre las siguientes categorías de rentas: a) rendimientos del trabajo dependiente, b) honorarios de director, c) seguros de vida no cubiertos por otros instrumentos de la UE sobre el intercambio de información y otras medidas similares, d) pensiones, e) propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios. (Art. 8).

Se establece la posibilidad de que un Estado miembro indique —a otro Estado miembro y a la Comisión— que no desea recibir información automática sobre alguna categoría de renta o patrimonio de las que conforman el intercambio automático, o que la desea recibir a partir de un determinado umbral económico.

El seguimiento y control del intercambio automático es fundamental y para ello se establece la obligación de remitir estadísticas anuales —antes del 1 de julio de 2016— sobre el volumen de intercambios automáticos, así como de los gastos y ventajas o dificultades de este proceso. Con tales estadísticas la Comisión presentará en 2017 un informe de evaluación general con propuestas de mejora o con inclusión de nuevas categorías de rentas objeto del intercambio automático.

Este intercambio se realizará como mínimo una vez al año y a más tardar a los seis meses después de finalizar el ejercicio presupuestario del Estado miembro durante el cual se recabó la información.

## 2.5. Intercambio de información espontáneo

La nueva Directiva es continuista en relación con la regulación anterior: se trata de la comunicación no sistemática de información otro Estado miembro en cualquier momento y sin solicitud previa (art. 3.10). Es un intercambio obligatorio debiendo comunicarse la información que posea en relación con los impuestos cubiertos en el artículo 1.1. de la Directiva. Los supuestos que motivan el intercambio automático de información son los mismos que los regulados en la anterior Directiva, esto es cuando: a) la autoridad competente de un Estado miembro tenga razones para presumir que existe una reducción o una exención anormales de impuestos en otro Estado miembro; b) un contribuyente obtenga, en un Estado miembro, una reducción o una exención fiscal que produciría un aumento del impuesto o una sujeción al impuesto en otro Estado miembro; c) las operaciones entre un contribuyente de un Estado miembro y un contribuyente de otro Estado miembro se efectúen a través de uno o más países de tal modo que supongan una disminución del impuesto en uno u otro Estado miembro o en los dos; d) la autoridad competente de un Estado miembro tenga razones para suponer que existe una disminución del impuesto como consecuencia de transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas; e) en un Estado miembro, como consecuencia de las informaciones comunicadas por la autoridad competente de otro Estado miembro, se recojan informaciones que puedan ser útiles para el cálculo del impuesto en este otro Estado miembro.

Se establece una última cláusula de cierre facultativa al permitir —no obligar— a los Estados intercambiar espontáneamente cualquier información que

tengan y que pueda ser útil para otro Estado miembro (art. 9.2). En cuanto al plazo para transmitir esta información espontánea, se establece que ésta se transmitirá lo antes posible y a más tardar en el plazo de un mes a partir del momento en que dispuso de la información (art. 10).

## **2.6. Participación de funcionarios extranjeros en otro Estado miembro**

Una de las novedades de mayor calado que la Directiva sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad adopta es la relativa a la participación de funcionarios extranjeros en investigaciones administrativas en el Estado requirente. Ya en la Directiva 77/799/CEE se había previsto que la colaboración de los agentes del Estado interesado en el intercambio de información se instrumentara mediante la mera presencia de éstos en el Estado requerido. La nueva Directiva va más allá al permitir la presencia de funcionarios designados por la autoridad requirente no sólo en las oficinas en que lleven a cabo su cometido las autoridades del Estado requerido sino también al autorizar la presencia e intervención en las concretas investigaciones administrativas que se lleven a cabo en el territorio del mismo. En todo caso, ambas posibilidades se condicionan al previo acuerdo entre los Estados implicados.

El alcance de las facultades que tienen los funcionarios extranjeros que participan en las investigaciones administrativas de otro Estado es el elemento esencial que supone un importante avance en la eficacia del intercambio de información y que podría plantear la reflexión sobre la posible armonización de los procedimientos tributarios en el ámbito comunitario. El funcionario autorizado por el Estado requirente podrá obtener copia de los documentos a los que tengan acceso los funcionarios de la autoridad requerida, estar presente en las investigaciones, y sobre todo podrá ejercer ciertas facultades de inspección conferidas a los funcionarios de la autoridad requerida, como entrevistar personas y examinar documentación.<sup>30</sup> En definitiva, se trata de equiparar a los funcionarios extranjeros con los funcionarios del Estado que realiza las investigaciones administrativas, confiriéndoles similares poderes, facultades...

Los efectos y el alcance de esta medida no se nos escapa que son de hondo calado. En primer lugar, el funcionario extranjero ¿podría actuar como un inspector nacional y hacer todo lo que el ordenamiento tributario permite al mismo? La única exigencia es que el inspector extranjero se atenga a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas y tenga mandato escrito en que conste la identidad y cargo. ¿Significa ello que éste ha de conocer el ordenamiento jurídico-tributario de otro Estado, el Estado requerido? Es cierto que el funcionario nacional podría desempeñar una labor guía en la investigación que pretenda desarrollar el funcionario extranjero.

---

30. Artículo 11.2 Directiva 2011/16/UE.

En segundo lugar, cualquier rechazo o negativa por parte del contribuyente investigado frente a las medidas adoptadas por los inspectores de la autoridad requirente será considerada por cualquier Estado miembro como una obstrucción, excusa, negativa o rechazo a sus propios funcionarios. La comisión de una infracción tributaria y la ulterior imposición de sanción se configura sobre la base de una conducta tipificada frente a un órgano que no es Administración Tributaria *stricto sensu*, sino que se trata de una autoridad administrativa en otro Estado miembro que por aplicación de la Directiva se puede investir de los mismos poderes y facultades que las autoridades del Estado requerido.

Como hemos señalado, la participación de funcionarios extranjeros en investigaciones administrativas en otro Estado constituye un paso adelante en la regulación de la cooperación administrativa en el intercambio de información tributaria y que podría plantear la conveniencia de regular procedimientos de investigación administrativa más o menos uniformes en todos los Estados miembros, porque de otro modo, la exigencia de atenerse a las disposiciones del ordenamiento jurídico del Estado requerido podría hacer inoperativa esta relevante medida y reducir su eficacia.

Otros aspectos destacables serían los relativos a los controles simultáneos (art. 12), el uso de la información intercambiada (art. 16), los límites al intercambio de información (art. 17), la obligación de intercambio a pesar de no existir interés doméstico tributario (art. 18.1) o a la desaparición del secreto bancario (art. 18.2). Todos estos aspectos son la plasmación de la consolidada experiencia del artículo 26 CMOCE que ha sido el espejo fiel en el que la Directiva 2011/16/UE se ha mirado para regular el nuevo marco de cooperación administrativa en materia de fiscalidad.

## **2.7. La cláusula de la nación más favorecida y el intercambio de información con terceros países.**

Una cuestión relevante que ha de destacarse es la relativa a considerar que esta Directiva es una regulación de mínimos —aunque bastante exigentes— que no impide a los Estados miembros establecer una mayor cooperación con otros Estados miembros o incluso con terceros Estados, en cuyo caso y por aplicación de la cláusula de la nación más favorecida, el artículo 19, se hace necesario ofrecer esa más amplia cooperación a cualquier Estado miembro que desee participar en dicha cooperación. Se trata de garantizar la aplicación del régimen más amplio y favorable a la cooperación.

Esa misma filosofía es la que ha motivado la regulación en la Directiva del intercambio con terceros países al objeto de conseguir una lucha contra el fraude fiscal mucho más eficaz. Así el artículo 24 permite que cuando un Estado miembro reciba de un tercer país información que, previsiblemente, guarde relación con la administración y aplicación del Derecho interno de dicho Estado miembro podrá, en la medida en que esté autorizado en virtud de un acuerdo suscrito con ese tercer país, facilitarla a las autoridades competentes de los Esta-



dos miembros a los que pueda resultar de utilidad y a cualquier autoridad requerente. Igualmente los Estados miembros podrán facilitar a un tercer país la información obtenida con arreglo a la presente Directiva, siempre que se reúnan los siguientes requisitos: a) que la autoridad competente del Estado miembro que originó la información acceda a que tenga lugar esa comunicación; b) que el tercer país afectado se comprometa a prestar la cooperación solicitada a fin de reunir pruebas sobre el carácter irregular o ilegal de operaciones que parezcan infringir o eludir la legislación tributaria.

### 3. UN CASO ACTUAL DIFÍCIL: EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN EL ASUNTO FALCIANI

Un aspecto de actualidad que tiene que ver con un intercambio de información espontáneo realizado en el marco de la Directiva de intercambio de información y que afecta a los derechos de los contribuyentes es el generado como consecuencia del denominado *Caso Falciani*. El problema se centra en el uso que la Administración tributaria dé a una información inicialmente obtenida de modo ilegítimo aunque posteriormente transmitida según los cauces de cooperación previstos en la Directiva de intercambio de información. Tiene ello que ver con los recientes casos relativos a las denominadas *listas de contribuyentes* relativas a cuentas bancarias no declaradas y obtenidas ilícitamente mediante sustracción de archivos informáticos por parte de trabajadores o directivos de entidades financieras. Caso paradigmático es el caso HSBC o también denominado la lista Falciani en referencia al informático francés que sustrajo ilegalmente del HSBC de Ginebra una lista con más de 30.000 cuentas de extranjeros sospechosos de evasión fiscal que fue entregada a Francia en el año 2010.

La cuestión que se plantea es si el origen viciado de esa información —la sustracción ilícita por parte de algún ex trabajador de la entidad financiera— es suficiente para inadmitir la información así obtenida como prueba en un proceso sancionador contra los contribuyentes incluidos en tales listas de evasores. No debe olvidarse, empero, que esa información de posible origen viciado llega a España de manera lícita mediante un intercambio de información espontáneo entre Francia e Italia en virtud de los instrumentos normativos que prevén el intercambio de información. ¿Es ello suficiente para aceptar sin problemas esa información de supuesto origen lícito?

Lo cierto es que lo que ha ocurrido en relación con esta cuestión ha sido que una vez que España recibe esa información se envían requerimientos a los contribuyentes incluidos en tal lista para que regularicen su situación tributaria, iniciando posteriormente procedimientos de inspección en el curso de los cuales se llega al convencimiento de que existen indicios de delito fiscal, dándose traslado a la Fiscalía para que ésta presente una querrela por delito fiscal en julio de 2010 contra los contribuyentes —una minoría— que no regularizaron voluntariamente su situación.

La cuestión que surge es si es aplicable o no la teoría del fruto del árbol envenenado o la propia doctrina del artículo 11.1 LOPJ que establece que «en todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe y no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales».

El problema es actual porque un tribunal nacional, la Corte de Apelación de París ha estimado en su sentencia de 8 de febrero de 2011 el recurso interpuesto por un contribuyente contra las actuaciones de la Inspección de Hacienda francesa en el marco de la investigación por las cuentas opacas del HSBC. En el caso enjuiciado, a partir de listados de clientes robados, la Hacienda francesa había obtenido autorización judicial para registrar varios locales y cajas fuertes de un contribuyente. Frente a tales actuaciones, el afectado interpuso un recurso alegando que las pruebas esgrimidas por Hacienda no eran válidas porque procedían de un «robo». El Tribunal de París da ahora la razón al contribuyente, invalidando las actuaciones de registro practicadas, ya que considera indudable que el origen de las informaciones es ilícito y que, por lo tanto, éstas no pueden ser utilizadas por las Autoridades fiscales o judiciales.

La decisión del Tribunal de París puede resultar de especial relevancia para el resto de países, entre ellos España, puesto que existen ciudadanos residentes en España incluidos en los listados sustraídos del HSBC. Y ello, por cuanto no hay que olvidar que las autoridades fiscales francesas constituyen la fuente que les ha suministrado la información y que son los tribunales de ese mismo país los que ahora niegan validez a las pruebas remitidas. Dicho de otro modo, la justicia del país origen de las pruebas considera que las mismas son ilícitas y no pueden ser utilizadas por sus autoridades. Si no pueden ser utilizadas por sus autoridades tampoco podrían ser intercambiadas válidamente a otros Estados en virtud de ningún instrumento normativo internacional de cooperación.

Esta decisión pone de relieve las dudas que desde el primer momento han existido sobre la validez de unas pruebas cuyo origen se encuentra en una actuación supuestamente delictiva que vulnera el derecho a la intimidad de los ciudadanos afectados. Podría mantenerse que los listados del HSBC no podrían ser utilizados como prueba en un proceso sancionador, administrativo o penal, ya que toda prueba obtenida violentando directa o indirectamente los derechos fundamentales de los ciudadanos podría considerarse nula.

En esta línea, el Tribunal Supremo francés (sala civil) en resoluciones de 7 de abril de 2010 y 7 de enero de 2011 considera que de acuerdo con el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y el deber de lealtad en el contexto de la búsqueda de las pruebas, las autoridades fiscales han de verificar el origen de la información que van a utilizar como prueba y comprobar que sus actuaciones van a desarrollarse sobre la base de pruebas consistentes jurídicamente.<sup>31</sup> Sobre este mismo asunto el 4 de octubre de 2011 el Tribunal de Primera Instancia de Pinerolo (cerca de Milán) sentencia que los datos bancarios

---

31. DELAURIÈRE, J./PREST, Ch.: «New analysis: French tax Authorities lose Battle on Stolen Data», *Tax Notes International*, vol 62, nº 3, april 2011, pág. 176.

robados son ilegales y deben ser destruidos porque derivan en sí mismo de un ilícito penal que hacen inutilizable tal información.

Por el contrario existen pronunciamientos de otros tribunales de otros países en sentido contrario. Así en relación con el caso similar referente al uso de la información bancaria robada en el *LGT Bank of Liechtenstein* por el ex trabajador Heinrich Kieber y vendida al Gobierno alemán por 5 millones €, el Tribunal Constitucional Alemán en sentencia de 9 de noviembre de 2010 considera que las autoridades fiscales pueden usar la información obtenida ilícitamente siempre que éstas actúen legalmente. Esta sentencia tiene como punto de partida la entrada en un domicilio en el curso de una investigación fiscal, sobre la base de una información comprada procedente del LGT Bank de Liechtenstein. El Tribunal Constitucional alemán autoriza esa actuación —recordemos que la Corte de Casación de París tiene la opinión contraria—, haciendo una distinción entre *prueba fundada en una sospecha* y *prueba usada en soporte de una convicción*. Se mantiene que el acto ilegal de la compra de la información no es un acto ilegal para las autoridades fiscales que la utilizan. Igualmente el pleno del Tribunal Federal de Australia en resolución de 11 de mayo de 2011 resolvió que esa información podía ser usada por las autoridades fiscales australianas porque éstas no podían determinar si tales copias de CD con datos bancarios personales, eran robadas o no y en el caso concreto no tenían razones para sospechar de ello; además señaló el Tribunal que la información bancaria no podía ser considerada como «propiedad» a los efectos de ser considerada como procedente de un crimen.

#### 4. ¿CRISIS DE LOS INSTRUMENTOS TRADICIONALES DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN?: LOS ACUERDOS RUBIK

Una de las últimas novedades en el intercambio de información viene de la mano de los denominados acuerdos de amnistía bilateral auspiciados por Suiza, también llamados Acuerdos Rubik por la complejidad y pluralidad de aspectos que recoge. A grandes rasgos podría decirse que tales Acuerdos persiguen mantener el anonimato de las cuentas en bancos suizos a cambio de que Suiza recaude ciertos impuestos sobre los depósitos de los extranjeros en bancos suizos y los transfiera al país de residencia del depositante, con absoluto mantenimiento del anonimato. En época de crisis económica en la que los Estados necesitan ingresos, acuerdos de este tipo que suponen la entrada de importantes fondos procedentes de cuentas corrientes situadas en otros países, resultan muy tentadores para los Estados. Y ello aunque esto suponga pasar por encima de los mecanismos convencionales y estrategias de cooperación en la Unión Europea, fundamentalmente por influjo de la Directiva sobre fiscalidad del ahorro.

En la actualidad existen firmados tres acuerdos denominados Acuerdos de cooperación en el campo de la tributación. Uno firmado entre Suiza y Alemania el 21 de septiembre de 2011, con Reino Unido el 6 de octubre de 2011 y recientemente con Austria el 13 de abril de 2012.

La mecánica del Acuerdo en sus líneas generales es sencilla, los bancos suizos retendrían un porcentaje del valor de los activos situados en sus cuentas de titularidad extranjera y lo transferirían a la Administración Tributaria suiza que se comprometería a transmitir tal cantidad a la Administración Tributaria alemana, austríaca o británica. De esta manera se mantendría el anonimato de tales cuentas y los Estados cuyos residentes tienen cuentas en Suiza recibirían una importante cantidad de dinero procedente de aquellas cuentas.

El detalle de los acuerdos pasa por varias medidas. En primer lugar se prevé un pago único anónimo en clave de regularización por el valor de los activos que se poseen por residentes en Alemania, Austria y Reino Unido en Suiza. Ese pago será de entre un 21%-41% del capital total depositado en entidades suizas (en el caso de Alemania y Reino Unido) y de entre un 15%-38% en el caso de Austria, en función de la antigüedad del patrimonio situado en Suiza manteniendo el anonimato en las cuentas, pudiendo el sujeto afectado optar por revelar la identidad de las cuentas si considera que ya regularizó anteriormente y que el origen de tales fondos es de procedencia declarada.

Una segunda medida consistiría en una retención a cuenta sobre los rendimientos que provengan de tales activos cuya titularidad no se ha revelado. Esa retención es algo menor a los tipos marginales a los que tributa cada categoría de renta en el país de procedencia. En el caso del Reino Unido, la retención será del 27% para ganancias de capital, 40% para dividendos y 48% sobre intereses. En el caso de Alemania se fija una retención única del 26,375% y en el de Austria la retención será del 25%.

Un aspecto relevante es el relativo a la determinación de si tal acuerdo imposibilita la persecución de eventuales delitos fiscales derivados de la tenencia de activos en Suiza. No parece que tales acuerdos imposibiliten tal opción, aunque la regularización operada hacia el pasado podría dificultar tal persecución. En todo caso, parece que si los fondos tienen su origen en una actividad delictiva, distinta del delito fiscal, sí sería posible la persecución penal.

La Comisión Europea está seriamente preocupada con la proliferación de estos acuerdos bilaterales, sobre los que Grecia y España han mostrado cierto interés. Incluso ha amenazado con llevar ante los Tribunales a Alemania y Reino Unido si no desarticulan voluntariamente tales Acuerdos que en principio entrarían en vigor el 1 de enero de 2013. En el fondo estos acuerdos son un paso atrás en la estrategia de la UE y de la OCDE para obligar a Suiza a intercambiar información automática en el ámbito de la lucha contra el fraude fiscal internacional.

Se ha criticado que Alemania, Austria y Reino Unido se hayan desmarcado del resto de sus socios de la UE para firmar acuerdos independientes con Suiza al objeto de obtención de ingresos procedentes de cuentas en Suiza sin exigir información sobre los datos del cliente evasor. Ello supone un ataque a la línea de flotación de la estrategia de la UE plasmada en las recientes Directivas de cooperación y asistencia mutua en materia de recaudación. El problema de tales acuerdos no sería tanto la regularización hacia el pasado cuanto la ausencia de intercambio de información en el futuro a cambio de una recaudación anónima.

Suiza se convertiría así en el recaudador tributario de los mayores evasores tributarios de Europa a costa de mantener su secreto bancario.

En definitiva, los Acuerdos Rubik, a pesar de sus recientes modificaciones, ponen de manifiesto la recurrente tensión entre obtención de ingresos u obtención de información, decantando el fiel de la balanza hacia planteamientos de eficacia recaudatoria cortoplacistas en lugar de planteamientos ortodoxos de lucha contra el fraude y la evasión fiscal mediante la cooperación administrativa en materia de fiscalidad.<sup>32</sup> A la luz de todo ello podemos preguntarnos: ¿Para qué tantos esfuerzos por conseguir un instrumento comunitario *moderno y eficaz* de cooperación administrativa en materia de fiscalidad (Directiva 2011/16/UE)? Si resulta válida la estrategia suiza del «*divide y vencerás*», los cimientos de la Unión Europea en lo que se refiere a la estrategia coordinada de lucha contra el fraude se resienten. Estigmatizar a los Estados que ponen en práctica el grito de *sálvese quien pueda*, y buscan ingresos al margen de cualquier otra necesidad, no serviría de nada si no existe un claro impulso desde las instancias internacionales —OCDE y UE— en apostar de manera indubitada por el aislamiento de las jurisdicciones no cooperadoras y por el fortalecimiento de los mecanismos de intercambio de información adaptados a las necesidades actuales.

---

32. Algunos autores consideran que los Acuerdos Rubik pueden proporcionar una eficaz guía para una futura modificación de la Directiva 2003/48 sobre fiscalidad del ahorro. (CARELLI, F.: «The new Tax Agreement between Switzerland and the United Kingdom. An Analysis», *European Taxation*, vol. 52, 2012, June, nº 6, pág. 307)