

# DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-14-022-4

## INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y MEDIDAS FISCALES DE EFECTO EQUIVALENTE (JORNADA PREPARATORIA DEL CONGRESO DE LA EATLP)

Coordinadores: *Isidoro Martín Décano*  
*Pedro M. Herrera Molina*

Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)

DOC. n.º 8/2014



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## Reflexiones sobre la normativa española en materia de intercambio de información con ocasión de la Sentencia Sabou<sup>(\*)</sup>

ELIZABETH GIL GARCÍA<sup>1</sup>  
(Universidad de Alicante)

### 1. INTRODUCCIÓN

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) trata, por primera vez, en su sentencia de 22 de octubre de 2013 (asunto C-276/12) como se ven afectados los derechos de los contribuyentes cuando en el marco de un procedimiento tributario, principalmente de inspección, se solicita el intercambio de información<sup>2</sup>. Aunque la colaboración mutua se da entre autoridades tributarias, el intercambio de información puede afectar de un modo directo a los derechos de los contribuyentes. La cooperación entre autoridades es un mecanismo que permite asegurar la recaudación de ingresos públicos y combatir el fraude y la elusión fiscal. La escasa protección de los derechos de los contribuyentes en esta materia ha sido muy criticado por la doctrina<sup>3</sup>.

El Sr. Sabou, residente en la República Checa y futbolista profesional, incluyó en su declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio 2004 determinados gastos que supuestamente guardaban relación con la negociación de su posible traspaso a un club extranjero. La Administración tributaria checa, para comprobar la veracidad del origen de los gastos deducidos, incoó el correspondiente procedimiento de inspección dirigiendo varias solicitudes de información a las Administraciones tributarias de los Estados miembros en cuestión, a fin de clarificar si los clubes de fútbol que había indicado el Sr. Sabou podían confirmar tales negociaciones. Como respuesta a dichas solicitudes, ninguno de los clubes supuestamente contactados por el Sr. Sabou conocía al mismo. A consecuencia de la inspección fiscal, se aumentó la cuantía del impuesto respecto de la liquidación original.

El Sr. Sabou impugnó la liquidación resultante, manifestando que la Administración tributaria checa había obtenido de manera ilegal la información. Debido a que no había puesto en su conocimiento la existencia de tales peticiones de asistencia a otras Administraciones tributarias y, por ende, no había podido participar en la formulación de las preguntas que se habían hecho a aquellas ni tampoco había sido invitado al examen de testigos.

El Nejvyšší správní soud (República Checa) –ante quien el Sr. Sabou plantea sus alegaciones– elevó tres cuestiones prejudiciales al TJUE acerca de si en base a la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos y de los impuestos sobre las primas de seguro<sup>4</sup> (en adelante Directiva 77/799), el contribuyente tiene derecho a ser informado de la decisión de la

---

<sup>(\*)</sup> Comunicación sometida a la aprobación de evaluadores externos por el método doble ciego.

<sup>1</sup> Elizabeth Gil García es Investigadora Junior del Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras de la Facultad de Derecho de la Universidad de Alicante (PROMETEO/2012/073).

<sup>2</sup> El Tribunal Constitucional de Bélgica en sentencia núm. 66/2013, de 16 de junio de mayo de 2013, trató la posición jurídica de los contribuyentes, considerando que se les debe notificar la solicitud de información bancaria por parte de una administración tributaria extranjera (MARTÍNEZ GINER, L. A.: «Judgement of the Belgian Constitutional Court on International Requirements of Banking Information – Sentencia del Tribunal Constitucional Belga sobre Requerimientos Internacionales de Información Bancaria», *ECJ Leading Cases*, junio 2013).

<sup>3</sup> La preocupación por la posición del contribuyente que se ve afectado por el intercambio de información entre Estados ha sido constante, fundamentalmente desde el Informe General del XLIV Congreso de la *International Fiscal Association* (IFA) en el que GANGEMI, B. puso de manifiesto la falta de referencia a los derechos y garantías de los contribuyentes tanto en el Convenio Modelo de la OCDE como en la mayoría de los Derechos nacionales (MARTÍNEZ GINER, L. A.: *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Editorial Iustel, Madrid, 2008, p. 17).

<sup>4</sup> La Directiva 77/799 ha quedado derogada por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (en adelante Directiva 2011/16). No obstante, en el asunto C-276/12 sigue siendo aplicable la primera, debido a la fecha de los hechos del litigio principal y a que la Directiva 77/799 regulaba hasta el 31 de diciembre de 2012 la asistencia mutua entre los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos.

Administración tributaria de solicitar información, si tiene derecho a participar en la formulación de la mencionada solicitud y si tiene derecho a participar en el examen de testigos.

Sobre las cuestiones prejudiciales, el TJUE señala que el objetivo de la Directiva 77/799 es regular la colaboración entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros, sin que atribuya derechos concretos a los contribuyentes ni imponga a las autoridades competentes de los Estados miembros obligaciones de consultar a aquéllos. Señala también que no se puede invocar en este asunto el derecho a ser oído contenido en el art. 41.2 a) de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, de 7 diciembre de 2000, en su versión adaptada el 12 de diciembre de 2007 (en adelante Carta)<sup>5</sup>. En primer lugar, porque la Carta entró en vigor con posterioridad a la impugnación de la liquidación tributaria. Sin embargo, con independencia de la cuestión temporal, el principal argumento para rechazar la aplicación de esta disposición es que únicamente vincula a las instituciones, órganos y organismos de la Unión.

De modo que, el Derecho de la Unión no concede al sujeto pasivo el derecho a ser informado previamente sobre la decisión de la Administración tributaria competente de solicitar a otro Estado miembro información en base al art. 2 de la Directiva 77/799<sup>6</sup>, ni el derecho a participar en la formulación de la solicitud de información. Ahora bien, esto no impide que un Estado miembro conceda tales derechos de participación en su propia normativa<sup>7</sup>.

En el marco de una investigación llevada a cabo sobre la base de una solicitud de información, el Derecho de la Unión no establece ninguna obligación para el Estado miembro requerido de informar previamente al sujeto pasivo sobre el examen de testigos ni de concederle el derecho de participar en el mismo. La Directiva 77/799 tampoco contempla el derecho del contribuyente a cuestionar la exactitud de la información transmitida y no impone ninguna exigencia particular en lo que atañe al contenido de la información transmitida.

En síntesis, el respeto del derecho de defensa del contribuyente no exige ni que éste realice formulaciones en la solicitud de información ni que tenga que ser oído antes de la transmisión de la información requerida o cuando se lleve a cabo el examen de testigos. Sin embargo, el Derecho de la Unión no le impide cuestionar, en el procedimiento tributario nacional, la exactitud de la información comunicada por otros Estados miembros.

Dado que la Directiva 77/799 únicamente regula los derechos y obligaciones de las autoridades tributarias de los Estados miembros, hay que descender a la normativa interna sobre intercambio de información de cada uno de ellos para ver si se conceden tales derechos al sujeto pasivo.

## 2. NORMATIVA ESPAÑOLA ESPECÍFICA SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

En el caso del Estado español, las normas específicas sobre intercambio de información se encuentran reguladas en el art. 177 *ter* de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>8</sup> (en adelante LGT) y a partir del art. 201 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de

<sup>5</sup> El art. 41 de la Carta establece: «1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable. 2. Este derecho incluye en particular: a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente; (...)».

<sup>6</sup> El art. 2 de la Directiva 77/799 trataba del intercambio previa solicitud: «1. La autoridad competente de un Estado miembro podrá solicitar a la autoridad competente de otro Estado miembro que le comunique las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1 [cualquier información que pueda permitir la correcta determinación de los impuestos sobre la renta] con relación a un caso concreto (...) 2. A los fines..., la autoridad competente del Estado miembro requerido llevará a cabo, si procede, las investigaciones necesarias para obtener estas informaciones. A fin de obtener la información deseada, la autoridad requerida o la autoridad administrativa a la que aquélla recurra procederán como si actuaran por cuenta propia o a petición de otro autoridad de su mismo Estado miembro».

<sup>7</sup> Se pueden distinguir tres tipos de derechos de participación: a) derechos de notificación; b) derechos de consulta o audiencia; c) derechos de impugnación de las medidas adoptadas por el Estado requerido para recabar información (OECD: *Tax Information Exchange between OECD countries: a survey of current practices*, a report by the Committee Fiscal Affairs, París, 1994).

<sup>8</sup> Este nuevo artículo ha sido introducido por el R.D.-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público. Este precepto contiene las normas comunes para el intercambio de información tributaria, implementando de manera efectiva el art. 8 de la Directiva 2011/16/UE (relativo al ámbito de aplicación y condiciones de la obligatoriedad del intercambio automático de información).

desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos<sup>9</sup> (en adelante Reglamento General de Inspección o RGIT).

Nuestra Administración tributaria puede facilitar información a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales previa solicitud de asistencia mutua de la autoridad competente del otro Estado o entidad, o bien de forma automática cuando se refiera a determinadas categorías de información o incluso espontáneamente (art. 201 RGIT). En el caso de que la Administración tributaria deba suministrar documentación a otro Estado o a una entidad internacional o supranacional, puede oponerse motivadamente a aportar la documentación original, salvo que la normativa sobre asistencia mutua estableciese otra cosa (art. 202 RGIT)<sup>10</sup>.

Asimismo, los datos o informes que la Administración tributaria española reciba con ocasión de una solicitud de asistencia a otro Estado o entidad extranjera tendrán carácter reservado y su uso estará restringido a la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, así como para la imposición de las sanciones que procedan. De manera que, como regla general, esa información no puede ser objeto de cesión. Ahora bien, cabe la posibilidad de ceder tales datos a terceros en los supuestos del art. 95 LGT<sup>11</sup> o a un tercer Estado o entidad internacional o supranacional, siempre y cuando medie una autorización para proceder a dicha cesión por parte del Estado o entidad que suministró la información. Tal y como señala el art. 203 del Reglamento General de Inspección, esa cesión de información habrá de ajustarse a los términos contenidos en la autorización expresa obtenida por el Estado o entidad extranjera que proporcionó tales datos o informes.

De igual manera, la Administración tributaria española podrá oponerse o deberá autorizar expresamente que la información facilitada a otros Estados o a entidades extranjeras sea transmitida a un tercer Estado o a otra entidad internacional o supranacional.

La tramitación de información varía en función de si media una previa solicitud o si se trata de un intercambio automático o bien espontáneo<sup>12</sup>. Ante la recepción de una petición de asistencia mutua de otro Estado o entidad internacional o supranacional, es la Administración tributaria española la competente para su cumplimiento. Si bien, podrá dirigirse a otro órgano, según el objeto de la asistencia, para su consecución. Ese órgano deberá practicar los trámites o actuaciones necesarios y deberá remitir la información en el plazo máximo de tres meses, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca un plazo inferior a seis meses para la prestación de la asistencia. En ese caso, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT en adelante) 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 (art. 204 RGIT).

En virtud del art. 205 del Reglamento General de Inspección, el intercambio de información será automático cuando se trate de determinadas categorías de información, debiendo comunicarse, en todo caso, al órgano competente de la AEAT para su remisión al otro Estado o entidad internacional o supranacional. Por último, cuando conforme a las normas sobre asistencia mutua proceda el suminis-

---

<sup>9</sup> En concreto, los arts. 201 a 207 del Reglamento General de Inspección están dedicados al intercambio de información y han sido introducidos por el R.D. 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la LGT 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 R.D. 1794/2008, de 3 de noviembre).

<sup>10</sup> La Directiva prevé que, allí donde se solicite específicamente por la autoridad requirente, la autoridad requerida comunique los documentos originales siempre y cuando las disposiciones vigentes en el Estado miembro de la autoridad requerida no se opongan a ello [CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria» en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2013, p. 1384].

<sup>11</sup> El art. 95 LGT permite la cesión a terceros cuando la misma tenga por objeto: la colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada; la colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias; la colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido; la protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal; etc.

<sup>12</sup> La Directiva 2011/16 (así como la Directiva 77/799) prevé también esas tres clases de información. El intercambio previa solicitud requiere que la autoridad competente de un Estado miembro solicite información en relación con un caso concreto a la autoridad competente de otro Estado miembro. El intercambio automático consiste en la transmisión de información sin solicitud previa y de forma regular, como consecuencia de un acuerdo previo entre los Estados miembros. El intercambio espontáneo consiste en comunicar a la autoridad competente de cualquier Estado miembro interesado en la información relevante para la aplicación de los impuestos comprendidos en el ámbito de la Directiva en determinados casos en ella señalados.

tro espontáneo de información por parte de la Administración tributaria a otro Estado o entidad, cualquier órgano que disponga de información considerada útil, la comunicará de forma motivada al órgano competente de la AEAT a efectos de su transmisión al Estado o entidad interesados.

En cuanto a los medios de comunicación entre órganos, el art. 207 del Reglamento General de Inspección señala como preferente la vía electrónica, informática o telemática.

### 3. LA POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN EL MARCO DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN ESPAÑOL

La inspección tributaria en el seno del correspondiente procedimiento vela por el exacto cumplimiento de las obligaciones establecidas por el ordenamiento tributario, realizando las comprobaciones e investigaciones oportunas y regularizando las situaciones de aquellos obligados tributarios que no se ajusten a Derecho. Uno de los mecanismos de que se sirve la Administración tributaria española para llevar a cabo esas comprobaciones e investigaciones es la asistencia mutua. Como ya se ha dicho con anterioridad, se trata de una cooperación entre autoridades. No obstante, ese intercambio de información que se realiza entre Estados o entidades afecta de forma directa a los contribuyentes, los cuales apenas ostentan derechos de participación que permitan controlar la legalidad del procedimiento ni el propio flujo internacional de sus datos<sup>13</sup>.

Por ello, al acudir a la normativa española en busca de esos derechos procedimentales que alegaba el Sr. Sabou en el comentado asunto C-276/12, no encontramos una concreta protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados. Sino que tal protección va referida al contribuyente que se ve implicado en un procedimiento de inspección y, al tener lugar el intercambio de información en el seno del mismo, los derechos y garantías aquí recogidos deberán hacerse también extensivos a esta materia.

Al inicio del procedimiento de inspección, los obligados tributarios deben ser informados sobre la naturaleza y alcance de las actuaciones de inspección, así como sobre sus derechos y obligaciones en el curso de las mismas. Iniciado el procedimiento, la inspección realizará todas las actuaciones comprobatorias e investigadoras que estime necesarias para concluir la corrección o no de la situación tributaria del sujeto inspeccionado. Es en este momento, cuando la Administración tributaria puede formular una petición de asistencia mutua a otro Estado o entidad internacional o supranacional. La cuestión planteada en el caso Sabou es si tal extremo debe ser comunicado o notificado al contribuyente.

En base al art. 34.1 e) LGT, el obligado tributario tiene derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte. El art. 93.1 del Reglamento General de Inspección completa lo dispuesto en el precepto legal señalando que «los obligados tributarios que estén siendo objeto de un procedimiento podrán solicitar en cualquier momento información del estado en que se encuentre la tramitación de dicho procedimiento». Es decir, conforme a la normativa española, la Administración tributaria no tiene obligación de notificar al contribuyente la solicitud de asistencia realizada a otro Estado o a otra entidad internacional o supranacional en el seno de un procedimiento de inspección. Sin embargo, sí tiene el derecho, en caso de solicitarlo, de conocer el estado de tramitación de dicho procedimiento.

Conforme al art. 103 LGT, al contribuyente también le asiste el derecho de ser notificado de la resolución expresa que ponga fin al procedimiento tributario de inspección. A efectos de la citada notificación, no se incluirá en el cómputo del plazo los periodos de interrupción justificada (art. 104.2 LGT). El legislador español ha incluido el intercambio de información entre las causas justificadas que interrumpen el procedimiento de inspección.

En concreto, tal y como señala el art. 103 b) del Reglamento General de Inspección, cuando la Administración tributaria española solicite datos, informes, dictámenes o valoraciones a otro Estado o entidad internacional o supranacional como consecuencia de la información previamente recibida de los mismos en el marco de la asistencia mutua, se considerará período de interrupción justificada el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición a la autoridad competente del otro Estado o

<sup>13</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones tributarias», *Crónica Tributaria*, núm. 99, 2001, p. 34.

entidad hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones, de doce meses<sup>14</sup>.

En relación con ello, el obligado tributario, siempre que lo solicite expresamente, tiene derecho a conocer el estado del cómputo de los plazos máximos de resolución, así como la existencia de alguna de las circunstancias que interrumpen justificadamente los mismos. De esta forma, el contribuyente, por medio de solicitud expresa, podrá tener constancia de la existencia de una diligencia solicitando información a otro Estado o entidad internacional o supranacional.

Igualmente, el obligado tributario tiene derecho, en base al art. 34.1 i) LGT, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que, como regla general, puedan ser cedidos o comunicados. Excepcionalmente, esos datos podrán ser objeto de cesión a terceros en los supuestos del art. 95 LGT o bien a un tercer Estado o entidad extranjera cuando medie una autorización expresa de la Administración tributaria española.

Cuando, a juicio de la inspección, se hayan obtenido los datos y las pruebas necesarios para considerar correcta la situación tributaria del obligado o, en caso contrario, fundamentar la propuesta de regularización de la misma, se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o disconformidad. El contribuyente habrá podido formular aquellas alegaciones que hubiese estimado oportunas antes de haberse iniciado el trámite de audiencia (art. 34.1 l) LGT en relación con el art. 96.1 RGIT). Las mismas, difícilmente, podrán versar sobre las peticiones de asistencia que, en su caso, hubiese realizado la Administración tributaria a otros Estados o entidades extranjeras. Puesto que el obligado tributario no tendrá conocimiento de tal petición hasta iniciado el trámite de audiencia y aunque lo tuviese, mediante previa solicitud sobre el estado de tramitación del procedimiento (en base al art. 34.1 e) LGT en relación con el art. 93 RGIT), no podrán referirse al contenido de la información transmitida, por ser ésta aún desconocida para él.

Durante el trámite de audiencia, se pondrá de manifiesto al sujeto pasivo el expediente, incluyendo las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos. Incorporando, además, las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia y, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución o de liquidación.

En dicho trámite, además de poder obtener copia de los documentos del expediente, podrá aportar nuevos documentos y justificantes, y efectuar las alegaciones que considere convenientes. De forma que podrá analizar los informes que hubiesen emitido otros órganos, incluidos los resultantes de una petición de asistencia mutua, y formular las alegaciones que estime oportunas respecto a ellos. Pudiendo, aquí, cuestionar la exactitud de la información transmitida por el Estado o entidad requerida.

Concluido el trámite de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en las actas de inspección, proponiendo la regularización de la situación tributaria del obligado o, por el contrario, declarando correcta la misma. Cuando, según el art. 188.1 del Reglamento General de Inspección, el obligado tributario se niegue a suscribir el acta, la suscriba pero no preste su conformidad a las propuestas de regularización y de liquidación contenidas en la misma o no comparezca en la fecha señalada para la firma de las actas, se formalizará un acta de disconformidad. En ella se hará constar el derecho del sujeto pasivo a presentar las alegaciones que considere oportunas dentro del plazo de quince días, contados a partir del día siguiente al de la fecha en que se haya producido la negativa a suscribir, se haya suscrito o, si no se ha comparecido, se haya notificado el acta.

De esta forma, el obligado tributario tiene nuevamente oportunidad de plantear alegaciones respecto de la información que otro Estado o entidad extranjera haya suministrado con ocasión de una petición de asistencia mutua.

Recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe ampliatorio y de las alegaciones en su caso formuladas, dictará

---

<sup>14</sup> Véase MARTÍNEZ GINER, L. A.: «Suspensión e interrupción de la prescripción del derecho a liquidar». *Revista Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 225, diciembre de 2001.

un acuerdo, que deberá ser notificado al obligado. El contenido de ese acuerdo puede confirmar la liquidación propuesta en el acta, en cuyo caso se pondrá fin al procedimiento de inspección una vez notificado el mismo.

O bien, puede ocurrir que el órgano competente para liquidar acuerde rectificar la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas. En caso de que esta rectificación afecte a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, se notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo, se dictará y notificará la correspondiente liquidación, dando por terminado el procedimiento inspector.

Por último, el órgano competente para liquidar podrá ordenar que se complete el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias. Dicho acuerdo se notificará al obligado tributario. Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación contenida en el acta, se dejará sin efecto la misma y se formalizará una nueva, que sustituirá a la anterior a todos los efectos y se tramitará según corresponda. Si se mantiene la propuesta de liquidación recogida en el acta, se concederá al obligado un plazo de 15 días para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas. Una vez recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su realización, se dictará el acuerdo que proceda.

Finalmente, cabe hacer una breve referencia a la petición de información bancaria. El art. 93.3 LGT señala que el secreto bancario no puede constituir un límite al intercambio de información entre Estados. De forma que cuando se cumplan las garantías y requisitos necesarios para la existencia de una obligación de información por parte de las entidades financieras o crediticias, el secreto bancario no constituirá un obstáculo a ese deber de información y, por ende, tampoco al intercambio de información entre Estados. El art. 57.1 del Reglamento General de Inspección recoge la no notificación al obligado tributario al que se refiere una petición de información bancaria. Ello supone una importante modificación sobre la anterior normativa (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril) en cuanto a las garantías y derechos que asisten al contribuyente afectado por un requerimiento de información bancaria<sup>15</sup>.

#### 4. CONCLUSIÓN

En la Directiva 77/799 no se prevé la concesión al sujeto pasivo de los derechos de participación alegados por el Sr. Sabou, sino que, como ya se ha dicho, únicamente regula los derechos y obligaciones de las autoridades tributarias de los Estados miembros.

Por otra parte, como ya se ha comentado con anterioridad, «el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente» del art. 41.2 a) de la Carta no puede ser de aplicación al asunto C-276/12 porque no vincula a las autoridades de los Estados miembros.

Descendiendo a la normativa interna del Estado español, podemos decir que la Administración tributaria no tiene obligación alguna de comunicar o notificar al sujeto pasivo acerca de la formulación de una solicitud de información. En este aspecto, la normativa española en materia de intercambio de información coincide con la Directiva 77/799, en el sentido de que ninguna de las dos atribuye al contribuyente ni el derecho a ser notificado sobre la solicitud de asistencia mutua, ni el derecho a participar en la formulación de una solicitud de información enviada al Estado miembro requerido, ni tampoco el derecho a tomar parte en el examen de testigos efectuado por este último Estado.

Ahora bien, en base a la legislación interna del Estado español, la existencia de una petición de información puede ser puesta en conocimiento del contribuyente cuando éste haya solicitado, en cualquier momento del procedimiento de inspección, conocer en qué estado de tramitación se encuentra el mismo o bien haya solicitado expresamente saber el estado del cómputo del plazo máximo para la

<sup>15</sup> Ese cambio se traduce en la supresión de la notificación al contribuyente de las actuaciones de obtención de información bancaria (MARTÍNEZ GINER, L. A.: *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, ob.cit., pp. 135-136).



resolución y, en su caso, saber la circunstancia que estuviese justificando una interrupción de tal período. Sin embargo, no se trata de un derecho directo a saber que la Administración tributaria española ha puesto en marcha una solicitud de asistencia a otro Estado o entidad internacional o supranacional. Se trata de derechos y garantías que asisten al contribuyente que se ve implicado en un procedimiento de inspección. Realmente, el contribuyente tendrá constancia de las peticiones de asistencia mutua de forma indirecta cuando solicite de forma expresa conocer el estado de tramitación del procedimiento en el cual se encuentra inmerso.

La Directiva 77/799 nada señala acerca de en qué condiciones puede el contribuyente cuestionar la exactitud de la información transmitida, sino que es a los Derechos nacionales a los que incumbe fijar las correspondientes normas. En la legislación española existe tal posibilidad al contemplar en el marco del procedimiento de inspección tanto el trámite de alegaciones como el de audiencia. Desde que se inicia el procedimiento de inspección y hasta el trámite de audiencia, el contribuyente puede presentar las alegaciones y documentos que estime oportunos. Pudiendo versar sobre la solicitud de información, si conociese tal extremo. Aunque no será hasta el trámite de audiencia cuando podrá cuestionar la exactitud de la información transmitida, pues es en este momento cuando se pone de manifiesto al sujeto pasivo, entre otros, los informes emitidos por otros órganos.

Al hilo de la sentencia Sabou, el TJUE se plantea qué ocurre con determinados derechos procedimentales del contribuyente en el intercambio de información entre Estados. En su sentencia de 22 de octubre de 2013, se limita a señalar que la Directiva 77/799 no contempla derechos para el sujeto pasivo y que es a los Estados miembros a los que incumbe, en el marco de sus procedimientos tributarios, la posibilidad de conceder tales derechos y garantías.

La respuesta del TJUE en el asunto Sabou puede resultar insuficiente, especialmente para el sector doctrinal, al no cumplir las expectativas que se habían proclamado en relación con una mejora de los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Estados<sup>16</sup>. Probablemente ello sea debido a una posición prudente por parte del TJUE, estableciendo que sea la normativa de cada Estado miembro la encargada de asegurar el equilibrio entre la tutela del contribuyente y el interés de la Administración tributaria. Ese equilibrio se centra en la garantía del principio de contradicción por parte de los Derechos nacionales, de manera que el contribuyente pueda alegar frente a los datos obtenidos por las autoridades tributarias.

Podemos afirmar que la normativa española satisface la postura adoptada por el TJUE, pues, en gran medida, coincide con la Directiva 77/799 en la no concesión de derechos de participación para el contribuyente en materia de intercambio de información; y, al mismo tiempo, garantiza el principio de contradicción, permitiendo que el contribuyente pueda cuestionar la exactitud de la información transmitida en el trámite de audiencia del procedimiento de inspección.

---

<sup>16</sup> Tras las últimas reformas de las Directivas en materia de asistencia mutua entre Estados, se aprecian ciertos avances respecto a la tutela del contribuyente. En concreto, la Directiva 2011/16 establece en su art. 13 la notificación administrativa al obligado tributario afectado por una petición de información tributaria por parte de las autoridades competentes de otro Estado miembro.