

## Intercambio de información entre las autoridades fiscales y derecho del contribuyente a ser oído<sup>1</sup>

Andrea Amidei<sup>2</sup>

### 1. Introducción

El 22 de octubre de 2013, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dado a conocer su pronunciamiento en el caso *Sabou*<sup>3</sup>, concerniente, fundamentalmente, a la interacción entre los procedimientos de asistencia mutua en materia tributaria y el respeto a los derechos fundamentales, con especial referencia al derecho de defensa (y, en particular, al derecho del contribuyente a ser oído por la Administración tributaria en el marco de un procedimiento de intercambio de información).

Hasta dicha fecha, el Tribunal de Luxemburgo no se había pronunciado acerca de la posible repercusión que los mecanismos de asistencia mutua puedan tener sobre los derechos de los contribuyentes; por el contrario, este Tribunal había centrado su atención en los aspectos más técnicos de los procedimientos de intercambio de información y se había mostrado más preocupado por la búsqueda de recetas que permitan que dichos intercambios sean más eficientes y rápidos<sup>4</sup>. En otras palabras, el objetivo de proteger los ingresos fiscales de los Estados ha primado sustancialmente

---

<sup>1</sup> Cómo citar este artículo: Amidei A., Intercambio de información entre las autoridades fiscales y derecho del contribuyente a ser oído, *Estudios Tributarios Europeos*, núm. 2/2014, (www.seast.it/revista), págs. 39-46.

<sup>2</sup> Andrea Amidei, Doctorando en Derecho Tributario Europeo en la Universidad de Bolonia. Traducción a cargo de Antonia Jabalera Rodríguez, Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada.

<sup>3</sup> Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sentencia de 22 de octubre de 2013, C-276/12.

<sup>4</sup> Véase, a título ejemplificativo, las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de abril de 2000, C-420/98, W.N. y de 1 de julio de 2004, Asuntos acumulados C-361/02 y C-362/02. En otras ocasiones, el Tribunal de Justicia se ha referido a la Directiva de asistencia mutua exclusivamente para descartar las alegaciones formuladas por los Estados miembros para justificar restricciones a las libertades fundamentales con el fin de prevenir el fraude y la evasión fiscales. Este razonamiento fue realizado, por primera vez, por parte del Tribunal de Justicia en su Sentencia de 28 de enero de 1992, C-204/90, *Bachmann*.

sobre la protección de las posiciones subjetivas de los contribuyentes afectados en todo lo relativo al intercambio de información<sup>5</sup>.

Como consecuencia de lo anterior, muy poca atención –por no decir ninguna atención en absoluto– se había prestado hasta la fecha a la posible incidencia que puedan tener estos procedimientos sobre los derechos fundamentales de los contribuyentes europeos. Así sucede incluso en el marco actual, en el que, como resulta bien conocido, no sólo la Unión Europea, sino también la OCDE están trabajando para revisar las medidas que deben adoptarse (y/o mejorarse) con el objeto de reforzar la cooperación entre los Estados en materia fiscal<sup>6</sup>.

En cualquier caso, la cuestión de cómo conciliar estos dos puntos de vista (esto es, garantizar un intercambio eficiente de información entre las autoridades fiscales de diferentes Estados, por un lado, y mejorar la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes, por otro) sigue siendo uno de los aspectos más desatendidos en el agudo debate que se está llevando a cabo en nuestros días respecto de la asistencia mutua internacional y la evasión fiscal<sup>7</sup>. Esto es, si cabe, aún más curioso si tenemos en cuenta que las actividades que forman parte de los procedimientos de intercambio de información se integran dentro del campo de la actuación administrativa en su sentido más “controvertido” y autoritario, como sucede con la investigación preliminar llevada a cabo por la autoridad fiscal.

Todo ello explica por qué la sentencia dictada por el TJUE en el caso Sabou merece una particular atención. Además, en este pronunciamiento el Tribunal de Justicia realiza algunas consideraciones interesantes (y en ocasiones ambiguas) sobre la interacción y la integración, dentro del

---

<sup>5</sup> Un claro ejemplo de esta actitud lo proporciona el Modelo de Acuerdo de la OCDE sobre intercambio de información en materia tributaria de 2002, cuyo artículo 1 establece que: “Los derechos y garantías reconocidos a las personas por la legislación o la práctica administrativa de la Parte requerida seguirán siendo aplicables siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información”.

<sup>6</sup> Un ejemplo importante de este compromiso actual lo constituye el que, al menos, cinco de las quince “acciones” consagradas en el Plan de Acción de la OCDE contra la Erosión de la Base Imponible y traslado de Beneficios giran en torno a la asistencia mutua y el intercambio de información entre los Estados. Respecto a la evolución de los instrumentos de cooperación administrativa en materia fiscal, puede consultarse BUCCISANO A., *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, en Riv. Dir. Trib., 2012, 7-8, 669.

<sup>7</sup> MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, en Dir. Prat. Trib., 2013, 4, 791.

contexto de la UE, entre las diferentes fuentes de protección de los Derechos fundamentales (esto es, entre el Convenio Europeo de los Derechos del Hombre, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y los principios generales del ordenamiento jurídico europeo)<sup>8</sup>.

## **2. Antecedentes del caso y cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia**

Los antecedentes del caso son relativamente sencillos: un futbolista profesional checo alegó en su declaración del impuesto sobre la renta que, durante el anterior período impositivo, había incurrido en una serie de gastos en varios Estados miembros. Este contribuyente sostuvo que estos gastos eran inherentes a su actividad laboral (y, por lo tanto, deducibles de su renta imponible), ya que, según el contribuyente incurrió en dichos gastos al visitar los países referidos con el fin de ser entrevistado por varios clubs de fútbol a los que podía ser transferido como jugador. Poniendo en duda la veracidad de las declaraciones del contribuyente, la Administración tributaria checa inició un procedimiento de inspección, en el marco del cual dirigió varias solicitudes de información a las autoridades fiscales de los Estados miembros a los que el contribuyente alegó haber viajado por motivos laborales. Para ello, la Administración tributaria checa recurrió a los mecanismos de asistencia mutua previstos en la Directiva 77/799/CEE<sup>9</sup>. En base a los resultados de esta investigación, la Administración tributaria checa concluyó que los gastos que habían sido imputados por el contribuyente no estaban relacionados con su actividad profesional y en consecuencia que no tenía derecho a su deducción.

---

<sup>8</sup> Sobre la relación entre los derechos fundamentales y el derecho fiscal en el contexto de la UE, véase, entre otros, BAKER P., *Taxation and European Convention on Human Rights*, en *British Tax Review*, 2000, 211; MARCHESE S., *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, en *Dir. Prat. Trib.*, 2012, 1, 289; GREGGI M., *La rilevanza fiscale della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo: dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione*, en *Riv. Dir. Fin.*, 2000, 1, 412; y DEL FEDERICO L., *I principi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo in materia tributaria*, en *Riv. Dir. Fin.*, 2010, 2, 206.

<sup>9</sup> Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 9 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre las primas de seguros. Esta Directiva ha sido 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.

A continuación, el contribuyente interpuso un recurso alegando, fundamentalmente, que la Administración tributaria checa había obtenido de forma ilegal información que le concernía, ya que no se le había informado previamente acerca de la solicitud de información que dicha Administración había presentado ante las autoridades fiscales de otros Estados ni tampoco se le había dado audiencia por parte de dicha Administración antes de que la misma adoptase su decisión. Sobre este aspecto, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo checo se plantea si un contribuyente tiene derecho a participar en los intercambios de información llevados a cabo entre las autoridades fiscales de diferentes Estados miembros.

### **3. Protección de los derechos de los contribuyentes en un escenario integrado a distintos niveles**

En su sentencia, el Tribunal de Justicia considera cuatro posibles niveles de protección que teóricamente podrían aplicarse en este caso: la Directiva 77/799/CEE, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, los principios generales del Derecho Europeo y la legislación nacional. Esta peculiar referencia cruzada nos proporciona la medida exacta del nivel actual de integración jurídica dentro del contexto europeo, en relación a los derechos fundamentales: el escenario parece complejo y con múltiples aristas, con la interacción de diversas disposiciones de diferente naturaleza, origen y finalidad.

El Convenio Europeo de Derechos Humanos se mantiene notablemente ausente de este listado de fuentes, lo que podría interpretarse como la prueba de cómo su integración en la Unión Europea –y, en consecuencia, su aplicación por el Tribunal de Justicia- está aún lejos de haberse resuelto del todo.

En primer lugar, el Tribunal de Justicia ha rechazado la posibilidad de aplicar la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea<sup>10</sup> en este

---

<sup>10</sup> El artículo 41 de la Carta contempla un derecho específico de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente (art. 41.2), bajo el título "Derecho a una buena administración". En este sentido, el Tribunal

asunto en base a su falta de vigencia en el momento de los hechos: en efecto, la Carta entró en vigor el 1 de diciembre de 2009, después de que se produjesen los hechos referidos por el órgano jurisdiccional remitente<sup>11</sup>.

Una vez dicho esto, el Tribunal de Justicia también ha descartado la posibilidad de que la Directiva 77/799/CEE proporcione una asistencia específica al contribuyente en este asunto, dado que el objetivo de dicha Directiva es contrarrestar el fraude y la evasión fiscal internacional estableciendo un nivel más eficiente de coordinación y cooperación entre las autoridades fiscales que garantice una correcta liquidación de los impuestos y su recaudación efectiva<sup>12</sup>. En otras palabras, se ha puesto de manifiesto que la Directiva simplemente impone algunas obligaciones a los Estados miembros implicados en el intercambio de información, y, por lo tanto, no atribuye derechos específicos a los contribuyentes ni impone a las autoridades competentes de los Estados miembros ninguna obligación de consultar a los contribuyentes<sup>13</sup>.

El Tribunal de Justicia, a continuación, procede a considerar si, a pesar de todo lo dicho anteriormente, el derecho de defensa (que incluye el derecho a ser oído) se encuentra entre los derechos fundamentales que forman parte de los "principios generales del Derecho de la Unión", conforme al art.

---

de Justicia ha reconocido que "el derecho a ser oído garantiza a cualquier persona la posibilidad de expresar de manera adecuada y efectiva su punto de vista durante el procedimiento administrativo y antes de que se adopte cualquier decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses" (véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de noviembre de 2012, C-277/11, M.).

<sup>11</sup> De no ser así, la Carta habría resultado aplicable a este asunto en concreto, dado que el artículo 51 de la misma dispone expresamente que "las disposiciones de la presente Carta están dirigidas a las instituciones y órganos de la Unión, respetando el principio de subsidiariedad, así como a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión" (y, en este sentido, la Directiva 77/799/CEE ha de ser considerada como Derecho de la Unión). Ahora bien, el Tribunal de Justicia reconoció expresamente en una ocasión que, conforme a su propio tenor literal, el artículo 41.2 de la Carta se dirige únicamente a las instituciones y órganos de la UE, y no a los Estados miembros (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de diciembre de 2011, C-482/10, *Cicala*).

<sup>12</sup> En relación a esta misma cuestión, véase también la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de septiembre de 2007, C-184/05, *Twoh International*.

<sup>13</sup> Ni la Directiva 77/799/CEE, ni la conocida como "Directiva de cobro" (Directiva 76/308/CEE) contemplan disposición alguna que proteja directamente los derechos de los contribuyentes más allá de la referencia a los instrumentos que estén previstos en la legislación nacional. Lo mismo puede afirmarse de la "nueva" Directiva 2011/16/UE, que no incorpora catálogo alguno de derechos reconocidos al contribuyente, más allá de la referencia expresa realizada a la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

6 TFUE, integrándose, por tanto, dentro del ordenamiento jurídico europeo<sup>14</sup>.

Seguidamente, el Tribunal de Justicia determina que los principios generales del Derecho de la Unión resultan aplicables en este caso, dado que la República Checa, como Estado miembro, ha implementado el Derecho de la Unión Europea (del que forma parte la Directiva 77/799/CEE), y por tanto, dichos principios tienen que ser tomados en consideración en el asunto en cuestión. En otras palabras, se ha de examinar si el contribuyente puede deducir un derecho a participar en el intercambio de información no del propio texto de la Directiva 77/799/CEE, sino del reconocimiento general del derecho de defensa.

#### **4. Efectividad en la protección de los contribuyentes: ¿existe un derecho general a ser oído en el marco de un procedimiento de intercambio de información?**

Por último, el Tribunal de Justicia ha declarado que una solicitud de información por parte de un Estado miembro a la Administración tributaria de otro Estado miembro no constituye de por sí, en base a la legislación europea, un acto que genere para la Administración solicitante la obligación de oír al contribuyente que está siendo investigado.

Este razonamiento gira en torno a la distinción, en el marco del procedimiento de inspección tributaria, entre la fase de investigación y la fase contradictoria. La fase de investigación, que consiste, simplemente, en la recopilación de información, se desarrolla sólo entre las Administraciones tributarias; y ha de diferenciarse, por tanto, de la fase contradictoria, en la que interviene tanto la Administración tributaria como el contribuyente y que comienza cuando se notifica al contribuyente la propuesta de liquidación. Es en este momento cuando se le reconoce al contribuyente el derecho a participar, si lo desea, en esta fase del procedimiento; pero no existe un derecho similar, en opinión del Tribunal de Justicia, en la fase

---

<sup>14</sup> Véase, igualmente, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de diciembre de 2008, C-349/07, *Sopropé*.

previa de recogida de la información (ni tampoco cuando se lleva a cabo el examen de testigos)<sup>15</sup>.

Aunque el Tribunal de Justicia no lo ha explicado con claridad, la distinción que realiza entre la fase de investigación y la fase contradictoria en el seno del procedimiento inspector, encuentra su justificación en la naturaleza de los procedimientos administrativos. En pocas palabras, la información suministrada a través de los procedimientos de intercambio de información no representa una prueba decisiva de un hecho. La autoridad que recibe la información no está vinculada necesariamente por dichos datos, en tanto que, por ejemplo, puede estar en posesión de otros datos e informaciones que conduzcan a una conclusión diferente. De ello se desprende que corresponde a la Administración tributaria receptora de la información examinar los hechos y extraer sus propias conclusiones, llevando a cabo una valoración de los mismos que, como tal, está fuera de los mecanismos regulados por la Directiva europea<sup>16</sup>.

En consecuencia, la información intercambiada produce solamente un efecto indirecto sobre el contribuyente, a diferencia de la resolución expresa adoptada por la Administración tributaria para poner fin a la fase administrativa (que, por el contrario, produce un efecto directo sobre el contribuyente).

Sin perjuicio de lo anterior, nada impide que un Estado miembro haga extensivo el derecho del contribuyente a ser oído también a la fase de investigación, de conformidad a la normativa aplicable en dicho Estado.

Cabe destacar, que el Tribunal de Justicia no ha hecho mención explícita en esta Sentencia a la cuestión de la proporcionalidad, que, por tanto, ha de ser aún analizada en este ámbito, especialmente si se tiene en cuenta que

---

<sup>15</sup> A pesar de que, como destaca la Abogada General Kokott en sus Conclusiones, no es posible, en general, descartar la existencia de medidas de investigación que resultan tan onerosas que, para proteger al individuo afectado por las mismas, se le ha de reconocer el derecho a ser oído. Ahora bien, la Abogada General Kokott también señaló que las tradiciones constitucionales de los Estados miembros han incluido el derecho a ser oído en el seno de los procedimientos administrativos, exclusivamente, en supuestos aislados y, además, recientemente.

<sup>16</sup> En un momento posterior, corresponderá al juez nacional valorar si la información en la que se ha basado la Administración tributaria para dictar su resolución constituía una prueba eficaz y se ha obtenido correctamente (como, por ejemplo, sucedió en el caso conocido como "asunto Faciani"). Al respecto, véase *MARCHESE S., Attività istruttorie dell'amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, en *Dir. Prat. Trib.*, 2013, 3, 493.

implica la necesidad de lograr un complicado equilibrio entre la importancia de los derechos de los contribuyentes y su sacrificio a la luz de la eficacia del procedimiento administrativo<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> El Abogado General Warner en las conclusiones presentadas en el caso *National Panasonic v Commission* (C-136/79), aceptó, por ejemplo, la existencia de una excepción al derecho a ser oído en el supuesto de que el reconocimiento de dicho derecho ponga en peligro, o pueda poner en peligro, la propia resolución administrativa.