

Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma

Capítulo XIV

La armonización en la aplicación de los tributos

Javier Martín Fernández (apartados 1 a 4)

Rocío Lasarte López (apartado 5)¹

1. Introducción

El Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) se ocupa de la *aplicación de los tributos*. Bajo este término se comprenden (artículo 83.1) "todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias". Acoge este término lo que la doctrina venía denominando, partiendo de la anterior normativa, gestión en sentido amplio. Por tanto, quedan al margen de la aplicación de los tributos el régimen sancionador y la resolución de los recursos y reclamaciones en vía administrativa, cuyas normas se contemplan, respectivamente, en los Títulos IV y V de la LGT.

En el ámbito comunitario se han aprobado determinadas disposiciones que inciden directamente en la *aplicación de los tributos*, según la entendemos en nuestro país. Todas ellas responden a tres cuestiones: el intercambio de información tributaria, los llamados controles multilaterales y la asistencia mutua en materia de recaudación.

¹ Javier Martín Fernández, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid.

Rocío Lasarte López, Profesora Colaboradora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Sevilla.

2. El intercambio de información tributaria

2.1. Normativa

El intercambio de información tributaria se regula a nivel comunitario en primer lugar por la Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre, relativa a la asistencia mutua de las autoridades de los Estados miembros en el ámbito de los Impuestos directos (Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio) y de los Impuestos sobre las Primas de Seguros (en adelante, Directiva 77/799/CEE).

Se contemplan en ella tres tipos de intercambio de información: previa solicitud, automático o espontáneo. Según el primero, la autoridad competente de un Estado puede solicitar a la de otro Estado que le comunique dicha información con relación a un caso concreto, siempre que haya agotado sus propias fuentes habituales para lograrla (artículo 2). El intercambio automático tiene su causa en el marco del procedimiento de consulta del artículo 9 y que analizaremos más adelante (artículo 3). Por último, el espontáneo procede cuando (artículo 4):

- a) La autoridad competente de un Estado tenga razones para presumir que existe una reducción o una exención anormales de impuestos en otro Estado.
- b) Un contribuyente obtenga en un Estado una reducción o una exención fiscal que produce un aumento del impuesto o una sujeción a este último en otro Estado.
- c) Las operaciones entre contribuyentes de distintos Estados se efectúen a través de uno o más países, de tal modo que supongan una disminución del impuesto en uno u otro Estado o en los dos.
- d) La autoridad competente de un Estado 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, como consecuencia de las informaciones comunicadas por la autoridad competente de otro, se recojan informaciones que puedan ser útiles para el cálculo del impuesto en éste u otro Estado.

Estos supuestos pueden ampliarse por acuerdo y en el marco del procedimiento de consulta o porque así lo decida el Estado que suministra la información.

En todos estos casos la autoridad competente que deba facilitar la información ha de proceder a su transmisión lo más rápidamente posible. De existir dificultades o bien negarse a facilitarla, informará de ello inmediatamente a la solicitante, indicando la naturaleza de las dificultades o las razones de su negativa (artículo 5). Ambas autoridades podrán acordar, en el marco del procedimiento de consulta regulado en el artículo 9, autorizar la presencia, en el territorio del Estado requerido, de agentes del otro (artículo 6).

Todas las informaciones de las que un Estado tenga conocimiento en aplicación de la Directiva 77/799/CEE han de mantenerse en secreto en aplicación de su legislación nacional (artículo 7). De forma que sólo:

- a) Serán accesibles a personas directamente implicadas en el establecimiento del impuesto o en su control administrativo.
- b) Podrán ser reveladas y utilizadas con motivo de procedimientos judiciales, penales o sancionadores administrativos, iniciados a los fines o en relación con el establecimiento del impuesto o su control y, exclusivamente, a las personas que intervengan directamente en los mismos. Sin embargo, podrán desvelarse en el curso de audiencias públicas o en las Sentencias, si la autoridad competente del Estado de suministro no se opone a ello.

No obstante lo anterior, la autoridad competente del Estado que suministre las informaciones podrá permitir que se utilicen con otros fines en el Estado solicitante cuando lo permita su propia legislación.

En caso de que la autoridad competente de un Estado considere que las informaciones que ha recibido son susceptibles de ser utilizadas por un tercer Estado, podrá transmitir las a este último con el consentimiento de la autoridad que las haya facilitado.

La Directiva no impone la obligación de llevar a cabo investigaciones o comunicar informaciones cuando la legislación o la práctica administrativa del Estado que deba suministrarlas no le autoricen. También puede negarse a suministrarla: a) en caso de que ello condujese a divulgar un secreto comercial, industrial o profesional; y b) un procedimiento comercial o una

información cuya divulgación fuese contraria al orden público. Cabe igualmente la respuesta negativa cuando el Estado requirente no esté en condiciones de suministrar una información equivalente por razones de hecho o de derecho (artículo 8).

El artículo 9 de la Directiva 77/799/CEE establece el procedimiento de consultas en el seno de un comité entre:

- a) Las autoridades competentes, a solicitud de una de ellas, en el caso de cuestiones bilaterales.
- b) Las autoridades competentes del conjunto de los Estados y la Comisión, a petición de una de ellas, sólo en los casos en que no se trate de cuestiones exclusivamente bilaterales.

A estos efectos las autoridades competentes de los Estados pueden comunicarse directamente entre ellas y, de mutuo acuerdo, permitir realizar contactos directos para casos determinados o grupos de casos. Si están de acuerdo sobre cuestiones bilaterales, excepto aquéllos que afecten a casos particulares, han de informar a la Comisión a la mayor brevedad. Esta última lo hará, a su vez, a las autoridades competentes de los demás Estados.

Los Estados, conjuntamente con la Comisión, seguirán constantemente el desarrollo del procedimiento de intercambio de información, en cualquiera de sus modalidades, y se comunicarán los resultados de conjunto de las experiencias realizadas, especialmente en el ámbito de los precios de transferencia de grupos de empresas, con el propósito de mejorar esta cooperación y de elaborar, llegado el caso, una normativa comunitaria en tales sectores (artículo 10).

Para finalizar la Directiva contempla que las disposiciones anteriores no excluyen el cumplimiento de obligaciones más amplias respecto al intercambio de informaciones que resulten de otros actos jurídicos (artículo 11).

El resto de disposiciones comunitarias sobre intercambio de información son el Reglamento (CE) 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre, sobre cooperación administrativa en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido [en adelante, Reglamento (CE) 1798/2003]] y el Reglamento (CE) 2073/2004 del Consejo, de 16 de noviembre, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los Impuestos Especiales [en adelante, Reglamento (CE) 2073/2004] y que

suponen una concreción de lo dispuesto en la Directiva 77/799/CEE respecto a estos últimos, por lo que no reiteramos su contenido.

2.2. Propuestas de armonización

La Comisión ha formulado una propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y que sustituiría a la Directiva 77/799 CEE (en adelante, Propuesta 29/2009). En ella se amplía el ámbito de aplicación de la norma, pues, de un lado, se aplica "a todos los tipos de impuestos", excepto aquéllos ya cubiertos por la legislación comunitaria en materia de cooperación administrativa entre Estados miembros. De otro, a las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social (artículo 2). En el ámbito de las investigaciones administrativas se incide en que la autoridad requerida aplicará "los mismos procedimientos que si actuase por propia iniciativa o a instancias de otra autoridad de su propio Estado miembro" (artículo 6.3).

De especial interés es la regulación de los plazos para facilitar la información, pues ha de ser comunicada "lo antes posible y, a más tardar, en el plazo de seis meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud", salvo que la autoridad requerida ya dispusiere de esa información, en cuyo caso se limita a un mes (artículo 7.1). A nuestro juicio, siendo el intercambio de información un tema que afecta a los derechos de los contribuyentes, resulta procedente la fijación de este plazo para que aquéllos no queden en un limbo jurídico por tiempo indeterminado.

También y por idénticas razones, consideramos muy positiva la previsión del artículo 12 de la Propuesta 29/2009, que se ocupa de la solicitud de notificación. A su tenor, el Estado requerido procederá a notificar al interesado "los actos y decisiones que emanen de las autoridades administrativas del Estado miembro requirente y relativos a la aplicación en su territorio de la legislación en materia de fiscalidad cubierta por la presente Directiva".

Por último, el artículo 15.3 de la Propuesta 29/2009 señala que los organismos competentes del Estado miembro de la autoridad requirente podrán utilizar como elementos de prueba la información transmitida por la autoridad requerida (que se deberá suministrar en formularios normalizados

según el artículo 19) en las mismas condiciones que la procedente de una autoridad de su propio país.

3. Los controles multilaterales

3.1. Normativa

Los controles multilaterales son actuaciones dirigidas a la comprobación e investigación de los obligados tributarios que se realizan por las autoridades tributarias de varios Estados y que se enmarcan dentro de los procedimientos de inspección aplicables en cada Estado. Hemos de analizar, en primer lugar, la Directiva 77/799/CEE. De conformidad con su artículo 8.ter.1, en caso de que la situación tributaria de uno o varios obligados presente un interés común o complementario para dos o más Estados miembros, éstos podrán acordar "la realización de controles simultáneos", en su propio territorio, con vistas a intercambiar la información obtenida, siempre que se juzgue que resultarán más eficaces que los realizados por un único Estado.

Para ello la autoridad competente de cada Estado determinará, de manera independiente, los obligados respecto de los cuales tiene intención de proponer este tipo de control. A estos efectos informará a las autoridades de los demás Estados motivando su decisión, en la medida de lo posible y aportando los datos que le hayan llevado a tomarla, así como del plazo en que debe llevarse a cabo (artículo 8.ter.2).

Esta solicitud no es de cumplimiento obligatorio por parte del resto de Estados que puedan verse afectados por el control. De este modo la autoridad competente de estos últimos ha de decidir si desea participar en el mismo, comunicando su aceptación o denegación motivada (artículo 8.ter.3). En el primer supuesto designará un responsable de supervisar y coordinar la operación (artículo 8.ter.4).

En segundo lugar, debemos referirnos al Reglamento (CE) 1798/2003 y al Reglamento (CE) 2073/2004 del Consejo, relativos como ya sabemos, respectivamente, a la cooperación administrativa en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales.

Con relación a los mismos hemos de considerar sus artículos 11, 12 y 13. A tenor del artículo 11, por acuerdo entre las autoridades requirente y requerida, y según las modalidades fijadas por esta última, funcionarios debidamente autorizados por la primera podrán estar presentes en el control, pudiendo obtener copia de los documentos a los que tengan acceso los de la primera. Ahora bien, serán exclusivamente los funcionarios de la autoridad requerida quienes realicen las investigaciones administrativas. Sin embargo, podrán tener acceso a los mismos locales y documentos que estos últimos con su mediación y, únicamente, a efectos de tales investigaciones. Para ello han de poder presentar, en todo momento, un mandato escrito en el que consten su identidad y su condición oficial.

Los artículos 12 y 13 reiteran el contenido del artículo 8.ter de la Directiva 77/799/CEE, añadiendo el núm. 4 del artículo 13 que, tras proceder a un control simultáneo, las autoridades competentes informarán a los responsables de las oficinas de enlace de los demás Estados y, en su caso a la Comisión, a la mayor brevedad, de los mecanismos de fraude descubiertos, cuando se considere que sean de particular interés.

3.2. Propuestas de armonización

Como cuestión previa, la actuación coordinada de las Administraciones europeas exige algún cambio en su organización. A título de ejemplo, puede resultar necesaria la creación de unidades centrales encargadas de la realización de estas actuaciones y del intercambio de la información con los demás Estados miembros.

Además, los controles multilaterales pueden y deben ser objeto de una mejor y más completa regulación a nivel comunitario. La Propuesta 29/2009 incide en este extremo al incorporar algunas novedades respecto de la Directiva 77/799/CEE. Así, cuando los funcionarios de la autoridad requirente estén presentes en las investigaciones administrativas “podrán ejercer las facultades de inspección conferidas a los funcionarios de la autoridad requerida, a condición de que se atengan a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas del Estado miembro requerido” (artículo 10.2). Esta previsión amplía, significativamente, las facultades previstas en la Directiva. Por su

parte la autoridad requirente ha de especificar, en su solicitud de control, el período durante el cual deberá llevarse a cabo (artículo 11.2). De este modo el plazo ha de acomodarse al fijado en su ordenamiento interno para evitar que se perjudique el procedimiento.

Tal y como ya sabemos, su artículo 12 se ocupa de la solicitud de notificación y prevé que el Estado requerido procederá a notificar al interesado "los actos y decisiones que emanen de las autoridades administrativas del Estado miembro requirente y relativos a la aplicación en su territorio de la legislación en materia de fiscalidad cubierta por la presente Directiva". Por ello, si la inspección se lleva a cabo a solicitud de otro Estado distinto del de residencia, el sujeto inspeccionado conocerá el motivo del inicio de las actuaciones.

Sin embargo, se considera que debería procederse a una armonización de los aspectos básicos de estos procedimientos. De esta forma se conseguiría un doble objetivo. De un lado, ofrecer unas mismas garantías a todos los contribuyentes europeos, al menos cuando se trate de esta clase de controles multilaterales. De otro, conseguir la máxima eficacia desde el punto de vista de la Administración, mediante la aplicación de unas mismas normas en los diferentes Estados que están interviniendo en los controles.

De aquí que entendamos deseable que el desarrollo de las actuaciones en cada país se sujete a unas mismas reglas en cuanto a las facultades de los órganos administrativos, duración de aquéllas o derechos y deberes en el procedimiento. En particular, deberían merecer especial atención sus aspectos temporales, dada la trascendencia que tienen tanto para la Administración (interesada en que no se consolide la prescripción) como para los contribuyentes (que no deben verse sometidos a procesos de investigación muy dilatados en el tiempo). Por ello, la Directiva 77/799/CEE debería incorporar dos previsiones. De un lado, el plazo en el que el Estado receptor debe aceptar o rechazar y, en caso afirmativo, iniciar las actuaciones enmarcadas en el control simultáneo. De otro, el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, así como las consecuencias de su incumplimiento, que deberían ser comunes en toda la Unión Europea.

Otra de las cuestiones que habría que armonizar es el plazo de prescripción. Esta es, si cabe, una cuestión más importante, ya que las posibilidades de realizar este tipo de controles desaparecen si alguno o algunos de los Estados

implicados no pueden sumarse por prescripción de su derecho. Y, a la vez, la falta de participación de dichos Estados puede (y así será en la mayoría de los casos) restar eficacia a las actuaciones. A nivel de legislación nacional también será preciso introducir alguna modificación, que la norma comunitaria debe prever. Así, podría establecerse que las actuaciones realizadas en un Estado que participa en el control multilateral interrumpa el plazo de prescripción del derecho a liquidar las deudas individuales de las entidades residentes.

4. La asistencia mutua en materia de recaudación

4.1. Normativa

La Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo, se ocupa de la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (en adelante, Directiva 2008/55/CE). En definitiva, establece las normas que deberán contener las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los socios comunitarios con objeto de garantizar el cobro en cada Estado miembro de los siguientes créditos nacidos en otro (artículo 2):

- a) Las devoluciones, intervenciones y otras medidas que formen parte del sistema de financiación, total o parcial, del Fondo Europeo Agrícola de Garantía (FEAGA) y del Fondo Europeo Agrícola para el Desarrollo Rural (FEADER), incluidas las cantidades que hayan de percibirse en el marco de estas acciones.
- b) Las exacciones reguladoras agrícolas y los derechos previstos en la organización común de mercado para el sector del azúcar.
- c) Los derechos de importación.
- d) Los derechos de exportación.
- e) El Impuesto sobre el Valor Añadido.
- f) Los Impuestos Especiales sobre los tabacos manufacturados, el alcohol y las bebidas alcohólicas y los aceites minerales.
- g) Los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio.
- h) Los Impuestos sobre las Primas de Seguros.

- i) Los intereses, recargos y multas administrativas, los gastos de los créditos a que se refieren las letras a) a h), con la exclusión de cualquier sanción de carácter penal con arreglo a la legislación en vigor en el Estado miembro en que esté ubicada la autoridad requerida.

A efectos de la presente Directiva se considera, de un lado, "autoridad requirente", la competente del Estado que formula la petición de asistencia y, de otro, "autoridad requerida", la competente del Estado a la que se dirige aquélla (artículo 3). A estos efectos han de comunicarse la lista de las autoridades habilitadas (artículo 19).

De conformidad con el artículo 4 y a petición de la autoridad requirente, la requerida ha de comunicarle los datos que le sean útiles para el cobro de un crédito. Para procurarse estas informaciones ejercerá los poderes previstos por las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas aplicables al cobro de créditos similares nacidos en el Estado donde tenga su sede.

La petición de información debe indicar el nombre y la dirección de la persona sobre la que versen los datos que hayan de facilitarse y cualquier otra información pertinente a efectos de su identificación a la que tenga normalmente acceso la autoridad requirente, así como la naturaleza y la cuantía del crédito relativo a la misma.

La autoridad requerida no estará obligada a transmitir datos que no estuviere en condiciones de obtener para el cobro de créditos similares nacidos en el Estado donde tenga su sede; si revelan un secreto comercial, industrial o profesional o bien pudieran perjudicar la seguridad o el orden público del Estado (artículo 4.3). En estos casos la autoridad requerida informará a la requirente de la concurrencia de estos motivos (artículo 4.4).

A petición de la autoridad requirente, la requerida procederá, según las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas aplicables al cobro de créditos similares nacidos en el Estado donde tenga su sede, al de los créditos que sean objeto de un "título que permita su ejecución" (artículo 6.1).

Para ello, todo crédito que sea objeto de una petición de cobro será considerado como un crédito del Estado miembro en que la autoridad requerida tenga su sede, salvo en los casos de impugnación que veremos más adelante (artículo 6.2). No obstante lo anterior, en el Estado miembro en que

tenga su sede la autoridad requerida, los créditos que hayan de cobrarse no disfrutarán, necesariamente, de la prioridad concedida a créditos similares contraídos en dicho Estado (artículo 10).

El título que permita la ejecución del crédito será directamente reconocido y tratado, automáticamente, como título del Estado donde tenga su sede la autoridad requerida. Sin embargo, dicho título, cuando proceda y con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado de la autoridad requerida, podrá ser homologado, reconocido, completado o sustituido por otro que permita su ejecución en su territorio. Esta homologación, reconocimiento, complemento o sustitución, ha de llevarse a cabo en un plazo de tres meses a partir de la fecha de recepción de la petición de cobro, salvo impugnación. No podrán denegarse si el título ejecutivo hubiera sido expedido de forma válida. La autoridad requerida, de rebasar dicho plazo, informará a la requirente de los motivos que le han llevado a ello.

Cuando alguna de las mencionadas formalidades dé lugar a impugnación del crédito o del título de ejecución expedido por la autoridad requirente, serán de aplicación las disposiciones que veremos más adelante para los casos de impugnación (artículo 8).

El cobro se efectuará en la moneda del Estado donde la autoridad requerida tenga su sede, transfiriendo a la requirente la totalidad de la suma del crédito que haya cobrado (artículo 9.1).

La autoridad requerida, si lo permite su normativa y tras haber consultado a la requirente, podrá conceder al deudor un plazo para el pago o autorizar su fraccionamiento. Los intereses percibidos como consecuencia de este último se transferirán, igualmente, a la requirente.

A partir del momento en que el título que permita la ejecución del cobro del crédito haya sido directamente reconocido, homologado, reconocido, completado o sustituido, se cobrarán intereses de demora con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y según las prácticas administrativas vigentes en el Estado en que esté ubicada la autoridad requerida; se remitirán, asimismo, a la requirente (artículo 9.2).

Cuando durante el procedimiento de cobro un interesado impugne el crédito o el título que permita la ejecución, la acción se entablará ante el órgano competente del Estado donde la autoridad requirente tenga su sede con

arreglo a las disposiciones jurídicas vigentes en este último. Esta acción ha de ser notificada por esta última a la requerida; lo podrá llevar a cabo también el interesado (artículo 12.1). Tan pronto como haya recibido la notificación, por parte de la requirente o del interesado, suspenderá el procedimiento de ejecución en espera de la decisión del órgano competente en la materia, salvo que la requirente solicite lo contrario. Esto último sólo será posible cuando las disposiciones legales y reglamentarias así como las prácticas administrativas vigentes en los dos Estados lo permitan. Si el resultado de la impugnación resulta favorable al deudor, la autoridad requirente será responsable de la devolución de cualquier importe cobrado, junto con las compensaciones debidas, con arreglo a las disposiciones aplicables en el Estado de la requerida.

De estimarlo necesario, esta última, adoptará medidas cautelares para garantizar el cobro, por sí misma o a solicitud de la requirente (artículo 13), en la medida en que su normativa lo permita para créditos similares (artículo 12.2).

Cuando la impugnación recaiga sobre las medidas de ejecución tomadas por la autoridad requerida, la acción se ejercerá ante el órgano competente de su Estado y con arreglo a sus disposiciones legales y reglamentarias (artículo 12.3).

En caso de que dicho órgano sea un Tribunal judicial o administrativo, su decisión, siempre que sea favorable a la autoridad requirente y que permita el cobro del crédito en el Estado donde esta tenga su sede, constituirá el "título que permite la ejecución" y el cobro del crédito se efectuará sobre la base de la misma (artículo 12.4).

Las cuestiones que se refieran a la prescripción se regirán, exclusivamente, por las disposiciones vigentes en el Estado donde la autoridad requirente tenga su sede. Los actos para el cobro efectuados por la requerida y que, si hubieran sido efectuados por la requirente, habrían tenido por efecto suspender o interrumpir la prescripción, según su normativa, se considerarán, a estos efectos, como si hubieran sido realizados en el Estado de esta última (artículo 15).

La autoridad requerida cobrará de la persona en cuestión y retendrá todo coste que ocasione el cobro, con arreglo a las disposiciones aplicables a

créditos similares en su Estado. Los Estados renunciarán, recíprocamente, a cualquier devolución de los gastos que resulten de la presente asistencia mutua que se presten (artículo 18.1 y 2).

En los casos en que los cobros presenten un problema específico, el importe de los gastos sea importante o estén relacionados con la lucha contra la delincuencia organizada, las autoridades requirente y requerida podrán acordar modalidades de reembolso específicas con respecto a los casos de que se trate (artículo 18.3).

El Estado donde tenga su sede la autoridad requirente será responsable, respecto al de la requerida, de las consecuencias pecuniarias de acciones que se consideren injustificadas en cuanto a la realidad del crédito o a la validez del título emitido por la primera (artículo 18.4).

Por su parte, el Reglamento CE 1179/2008, de 28 de noviembre, establece disposiciones de aplicación de determinadas normas de la Directiva 2008/55/CE.

4.2. Propuestas de armonización

La Comisión de las Comunidades Europeas ha formulado una propuesta de Directiva del Consejo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas; sustituiría a la Directiva 2008/55/CE (en adelante, Propuesta 28/2009). Al igual que ocurre en la Propuesta 29/2009 ya analizada, se amplía el ámbito de aplicación de la norma, pues se aplica "al conjunto de impuestos" y a las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social (artículo 2); se incide en el intercambio de información (artículos 4 a 6), la asistencia para la notificación de documentos (artículos 7 y 8) y en las medidas de cobro o medidas cautelares (artículos 9 a 19).

Con independencia de lo anterior, puede ser conveniente la armonización de los aspectos básicos del procedimiento recaudatorio, con una doble finalidad. De un lado, para que la eficacia de la asistencia mutua tenga un estándar

mínimo, satisfactorio para todos los Estados implicados. De otro, al objeto de que los ciudadanos europeos tengan también un nivel de garantías equiparable frente a las actuaciones recaudatorias de cualquier Estado miembro.

De conformidad con estas ideas, debería incorporarse a la Directiva 2008/55/CE una regulación mínima de aspectos tales como las facultades de las autoridades nacionales en el curso de los procedimientos de recaudación, las posibilidades de oposición frente a los actos del procedimiento de apremio o de aplazamiento del pago de la deuda y de la obtención de la suspensión como consecuencia de la interposición de recursos.

5. La autonomía de los estados miembros a la hora de garantizar la eficacia de los controles fiscales en la aplicación de los tributos

5.1. Introducción

En una economía integrada internacionalmente donde cada vez es más fácil la deslocalización de actividades y rentas, el fraude fiscal también ha superado las fronteras, al verse implicados contribuyentes sujetos a varias soberanías fiscales, que aprovechan las limitaciones de los Estados en las actuaciones de comprobación tributaria. De ahí la funcionalidad del intercambio de información tributaria y la importancia actual de una eficaz asistencia mutua de los Estados a escala internacional para la correcta aplicación de los tributos. En el marco de la Unión Europea se han creado mecanismos para dar respuesta a estos problemas, regulándose mediante Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre las primas de seguros, los aspectos relativos al intercambio de información y a los controles multilaterales. Pero está claro que no funcionan debidamente en la práctica. En este contexto se sitúa el interés de los Estados en dotar a sus Administraciones tributarias de medios para liquidar correctamente los impuestos que correspondan a sus residentes. La regulación de los distintos procedimientos de aplicación de los tributos es una materia que se atribuye

a la competencia de cada Estado, sin perjuicio del deber de respetar las exigencias del Derecho comunitario.

5.2. Valoración de la eficacia de las normas tributarias de un estado miembro a la luz del Derecho Comunitario

5.2.1. La incidencia del Derecho comunitario sobre las normas nacionales relativas a la imposición directa

Las disposiciones del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea actúan como límite al poder financiero de los Estados miembros en aquellos ámbitos en los que aún no existe armonización. En su interpretación viene siendo insustituible la labor del TJCE, cuya jurisprudencia condiciona sin duda la labor de los legisladores estatales, al señalar en sus pronunciamientos las medidas internas que se consideran restrictivas de las libertades fundamentales consagradas en el Tratado (circulación de mercancías, personas, servicios y capitales). Estas libertades han sido la base de la jurisprudencia de este Tribunal en materia de imposición directa, con importantes efectos sobre los ordenamientos internos. En concreto, las sentencias del Tribunal de Luxemburgo en materia de imposición directa y sobre ciertos aspectos procedimentales que puedan afectar a estos tributos vienen siendo el factor más importante de reforma fiscal de los Estados miembros, por lo que su contribución a la construcción del ordenamiento tributario comunitario es fundamental. De acuerdo con el artículo 49 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea²:

“(...) quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Comunidad para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un país de la Comunidad que no sea el del destinatario de la prestación”.

En general, se entiende que este precepto se opone a la aplicación de toda normativa nacional que tenga por efecto hacer más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente

² El artículo 49 corresponde al actual artículo 56 del TFUE.

internas. De acuerdo con el artículo 56.1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea³:

“En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”.

Se consideran, por ejemplo, restricciones a los movimientos de capitales las medidas impuestas por un Estado miembro que puedan disuadir a sus residentes de solicitar préstamos o realizar inversiones en otros Estados miembros.

Sin embargo, en la interpretación de estas normas el Tribunal ya ha declarado que constituyen razones imperiosas de interés general, que pueden justificar restricciones al ejercicio de la libertad de circulación, la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y lucha contra el fraude fiscal. Y ello en el marco del artículo 58 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea⁴, que reconoce el derecho de los Estados miembros a:

“a) Aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan ente contribuyentes cuya situación difiera respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital.

b) Adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones de su Derecho y normativas nacionales, en particular en material fiscal y de supervisión prudencial de entidades financiera, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razón de orden público o seguridad pública”.

Estas disposiciones internas, de acuerdo con el apartado 3 del citado artículo, no deben constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos que define el artículo 56 antes citado. Se establece así el punto de equilibrio en la relación contribuyente-Administración en los procedimientos de aplicación de los tributos.

³ El artículo 56 corresponde al actual artículo 63 del TFUE.

⁴ El artículo 58 corresponde al actual artículo 65 del TFUE.

Como hemos indicado, el Tribunal de Justicia ha concluido reiteradamente que la prevención del fraude y la eficacia de los controles fiscales forman parte de las razones de interés general que pueden justificar ciertas restricciones a los derechos fundamentales, pero las medidas que se tomen para garantizar dicho interés deben sin embargo de ser apropiadas y proporcionadas (principios generales de proporcionalidad y no discriminación). Se permite una norma que distinga entre contribuyentes siempre que no implique discriminación o restricción encubierta a la libre circulación de capitales, criterio que hace necesaria la ponderación en cada caso concreto de los intereses en conflicto.

Por lo tanto, la eficacia de los controles fiscales autoriza al Estado a establecer unas medidas específicas que permitan la comprobación clara y precisa de los datos tributarios. No obstante, a la hora de analizar una norma tributaria interna con dicha función habrá que hacerlo desde el punto de vista de su compatibilidad con el principio de no discriminación y el de proporcionalidad, como principios generales de Derecho comunitario. Se respeta así la autonomía procedimental de los Estados miembros siempre que observen dichos principios.

Todo ello habrá que enmarcarlo con las disposiciones comunitarias sobre intercambio de información tributaria, que establecen los mecanismos de cooperación en el ámbito de la Unión Europea, porque en la valoración de la proporcionalidad de las medidas adoptadas por cada Estado miembro en la aplicación de los tributos juega un papel clave la posibilidad de recurrir a estas disposiciones sobre intercambio de información tributaria.

En la actualidad la normativa comunitaria de intercambio de información entre Estados se recoge en la Directiva 77/799/CEE del Consejo, modificada por la Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, con el fin de ampliar su ámbito de actuación. Aunque ha procurado hasta ahora el marco jurídico necesario para el intercambio de información tributaria respecto de los impuestos directos e indirectos, la experiencia ha puesto de manifiesto que ya no cumple las actuales exigencias en materia de cooperación administrativa. La trascendencia de una eficaz asistencia mutua de los Estados a escala internacional en el ámbito de la fiscalidad para la correcta aplicación de los tributos ha llevado a los Estados a utilizar

instrumentos distintos a los que se prevén en esta Directiva, adoptando medidas en ocasiones pueden suponer una restricción a los derechos fundamentales.

Por ello, consciente de que la lucha contra el fraude exige una acción a escala comunitaria, la Comisión ha presentado una propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, recogida en el documento COM (2009) 29 final, de 2 de febrero de 2009, a la que ya se han hecho anteriores referencias. En ella se establecen las nuevas normas y procedimientos con arreglo a las que los Estados miembros cooperarán entre sí para la determinación correcta de los impuestos, garantizando la plena soberanía nacional. Pretende instaurar una nueva forma de cooperación, que denomina "cooperación administrativa reforzada", con instrumentos comunes a todos los países de la Unión. Se trata de acercarse así mismo a la cláusula de intercambio de información del Modelo de Convenio de la OCDE 2005-2008, aunque en algunos supuestos la propuesta supera lo establecido en él.

Esta propuesta de Directiva tiene por objeto uniformizar los instrumentos a emplear, establecer normas comunes de procedimiento, obligaciones y derechos para todos los Estados miembros, como fórmula para que puedan intercambiar información de forma correcta y eficaz, tomando la experiencia de la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro. Como primer paso, amplía el ámbito de aplicación de esa Directiva, pues la nueva propuesta de directiva se aplicaría a todos los tipos de impuestos y a las cotizaciones obligatorias de la Seguridad Social (artículo 2), salvo el IVA y los Impuestos Especiales, cuya cooperación administrativa está regulada por Reglamentos comunitarios independientes: Reglamento n.º 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, respecto al IVA, y Reglamento n.º 2073/2004 del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, relativo a los Impuestos Especiales. En los apartados precedentes se han expuesto las tres formas básicas de acceso a la información que prevé esta norma (previa solicitud, automático y espontáneo) por lo que no nos detendremos en estos aspectos.

5.2.2. La eficacia de los controles fiscales versus la libertad de circulación en la jurisprudencia del TJCE

La cuestión que se plantea es, básicamente, saber qué ocurre cuando estos mecanismos no funcionen correctamente y falle la cooperación entre las autoridades tributarias: ¿estarían justificadas en ese supuesto las medidas de ciertas legislaciones nacionales que supongan restricciones a las libertades fundamentales? Venimos asistiendo a una situación en la que la carencia de colaboración administrativa entre Estados se traduce en la aprobación por estos de normas en defensa de sus intereses que provocan problemas de discriminación y de seguridad jurídica del contribuyente.

De acuerdo con la línea seguida hasta ahora por el TJCE, las meras dificultades técnicas no son suficientes para justificar una norma de este tipo. En diversos pronunciamientos ha señalado que, si bien es posible que en la práctica los mecanismos de cooperación no funcionen de forma adecuada y eficaz, los Estados miembros no pueden ampararse en fallos de cooperación ente sus autoridades tributarias para justificar la imposición de restricciones a las libertades fundamentales. Existiendo mecanismos de cooperación administrativa, no se puede alegar su inoperancia como justificación del mantenimiento de una situación de "discriminación fiscal indirecta" alegando únicamente la falta de información fiscal o el desconocimiento de datos tributarios por parte de los órganos de comprobación nacionales.

La existencia de la Directiva que recoge el marco jurídico para la prestación de asistencia tributaria puede ser utilizada como mecanismo de protección de los obligados tributarios. Como hemos indicado, la jurisprudencia comunitaria mantiene esta línea cuando en distintos pronunciamientos ha recordado a los Estados miembros que no pueden escudarse en el desconocimiento de los datos o el régimen fiscal de un contribuyente para denegarle una ventaja fiscal (el caso concreto de referencia fue resuelto por la Sentencia de 12 de abril de 1994, asunto C-1/93, *Halliburton Services BV* contra *Staatssecretaris van Financiën*); o cuando considera discriminatorio la aplicación de un distinto régimen en la aplicación de los tributos, por ejemplo entre residentes y no residentes, alegando dificultades de gestión

del tributo, siempre que tales dificultades puedan evitarse acudiendo a los mecanismos previstos en la Directiva. Así, la doctrina habla de su funcionalidad como "tutela indirecta de los derechos del contribuyente".

En consecuencia, el Tribunal viene utilizando la Directiva 77/799/CEE como medida de proporcionalidad de las medidas nacionales destinadas al control tributario. A través de reciente jurisprudencia, ha matizado su doctrina, autorizando a un Estado miembro a aplicar medidas que permitan comprobar de manera clara y precisa los requisitos para aplicar una deducción o un beneficio fiscal, exigiendo al contribuyente las pruebas que considere necesarias, siempre que estas no resulten excesivas o desproporcionadas porque tales datos podrían obtenerse a través de los mecanismos previstos en la Directiva (Sentencias de 15 de mayo de 1997, asunto C-250/95, *Futura Participations SA y Singer contra Administration des contributions*, y de 8 de julio de 1999, asunto C-254-97, *Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France y Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA contra Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Economie et des Finances y Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation*).

Habrà que examinar la normativa interna de un Estado miembro desde el punto de vista del principio de proporcionalidad en su doble vertiente: la norma ha de ser adecuada para garantizar el objeto que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para garantizar dicho objeto. En esta apreciación la posibilidad de recurso a la asistencia mutua entre Estados miembros establecida por los artículos 1 a 3 de la Directiva 77/799/CEE o al sistema de intercambio de información articulado mediante convenio bilateral juega también como límite a los Estados.

5.2.3. Un nuevo matiz incluido por el TJCE en los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de aplicación de los tributos

Como hemos visto, los Estados miembros deben utilizar el mecanismo previsto en la Directiva 77/799/CEE para salvar la carencia de datos, de forma que la falta de información fiscal o el desconocimiento de datos

tributarios sólo pueden alegarse como justificación de una norma tributaria interna en la que se de un trato diferenciado a determinados contribuyentes cuando estos no pueden recabarse mediante los mecanismos que en la Directiva se prevén. Pero queda hoy patente que para que la misma pueda utilizarse como medio para evitar situaciones discriminatorias se hace necesario una mejora en su regulación. De hecho, ya hemos señalado que está pendiente la aprobación de una nueva directiva en esta materia, a propuesta de la Comisión. Asistimos por tanto a un redimensionamiento de las formas de obtención de información tributaria.

En tanto no se produzca este reforzamiento, la falta de funcionamiento de los mecanismos actuales de intercambio de información, si bien no justifica de por si una norma discriminatoria, sí puede interpretarse que ha incidido en un giro en la postura del Tribunal en cuanto a la forma en que venía matizando el alcance y la eficacia de la *autonomía procedimental* de los Estados para lograr el equilibrio entre la lucha contra el fraude y las libertades fundamentales, pronunciándose en algunos supuestos de manera sorprendente. El hecho de que las autoridades de un Estado miembro no puedan invocar las disposiciones de la Directiva 77/799/CEE para obtener la información necesaria para luchar contra el fraude fiscal se ha utilizado para valorar medidas que afectan al desarrollo del procedimiento de aplicación de los tributos, en concreto al plazo.

Tal es el caso de la Sentencia del Tribunal de Justicia, de 11 de junio de 2009, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, *X y E. H. A. Passenheim-van Schoot contra Staatssecretaris van Financiën*, en la que el TJCE admite que la ampliación del plazo para realizar la liquidación complementaria respecto de activos poseídos en el extranjero y sus rendimientos frente al plazo para liquidar cuando estos se tienen en el propio Estado no contraviene la legislación comunitaria. Ello permite establecer un plazo más amplio de prescripción que el previsto respecto a los mismos rendimientos que se tengan en territorio nacional, cuando no se de la posibilidad efectiva de control de estos activos por estar en el extranjero.

La sentencia tiene por objeto dos peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 del TCE⁵, por el *Hoge Raad der Nederlanden*, respecto a la interpretación de los artículos 49 y 56 de dicho Tratado, antes citados. Estas peticiones se han presentado en el marco de dos litigios que se acumulan a efectos de las fases escrita y oral, así como de la sentencia, entre dos personas físicas, X (asunto C-155/08) y la Sra. *Passenheim-van Schoot* (asunto C-157/08) y el Secretario de Estado de Hacienda de los Países Bajos, en relación con las liquidaciones complementarias practicadas por la Administración fiscal neerlandesa tras descubrir activos poseídos en otro Estado miembro y rendimientos obtenidos de dichos activos que habían sido ocultados.

En ambos casos se discute el plazo en el que las autoridades giran liquidaciones complementarias respecto al impuesto de patrimonio y respecto al impuesto sobre la renta y a las cotizaciones de la seguridad social, ya que han aplicado un plazo ampliado de 12 años para proceder a dichas liquidaciones, previsto en el artículo 16, apartado 4, de la AWR (Ley General Tributaria de los Países Bajos), distinto del plazo para practicar la liquidación complementaria cuando dichos activos se poseen en el mismo Estado miembro. Al igual que sucede en España, el período que la Administración tributaria tiene para liquidar está limitado, si bien esta norma holandesa plantea una distinción: cuando no se ha recaudado un impuesto o este sólo ha alcanzado un importe muy bajo, las autoridades tributarias neerlandesas pueden efectuar una liquidación complementaria del impuesto en un plazo de cinco años en caso de activos y rendimientos procedentes de los Países Bajos, y de doce años en caso de activos o rendimientos extranjeros. Y además, el cálculo de la multa impuesta por la ocultación de dichos activos y rendimientos extranjeros se calcula de forma proporcional al importe de la liquidación complementaria y de acuerdo con este período más largo.

El Tribunal da la razón a los recurrentes en cuanto a la consideración de esta norma como restrictiva de las libertades recogidas en los precitados artículos 49 y 56 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. Sin embargo, enfocando la cuestión en el marco de la Directiva 77/799/CEE,

⁵ El artículo 234 corresponde al actual artículo 267 del TFUE.

concluye que, a pesar de que una medida como la indicada puede hacer menos atractivo para estos contribuyentes transferir activos a otro Estado miembro, dicha restricción a la libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales se encuentra justificada por la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra el fraude fiscal y respeta el principio de proporcionalidad en su doble vertiente.

Por un lado, es una norma adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue. La ampliación del plazo de liquidación complementaria con objeto de compensar las posibilidades efectivas de control no refuerza por sí sola las facultades de investigación, pero permite que en caso de descubrirse elementos imposables poseídos en otro Estado miembro se inicie una investigación, pudiendo por otra parte disuadir de dicha ocultación. Por otro, en aras de determinar precisamente la proporcionalidad de tal medida en cuanto a si va más allá de lo necesario para garantizar tales objetivos, el Tribunal diferencia dos hipótesis: cuando el Estado no tiene indicio alguno respecto a la existencia de aquellos elementos imposables situados en otro Estado miembro y, por lo tanto, no puede emprender una investigación y aquellos supuestos en los que sí se dispone de indicios que permitan iniciarla.

Según se ha indicado anteriormente, en la Directiva en vigor cuando se dicta la sentencia se prevén tres formas de acceso a la información: intercambio previa solicitud, automático y espontáneo. Pero el propio Tribunal distingue en función de que haya o no indicios de defraudación, lo que introduce un matiz de importancia a la cuestión. Se da un apoyo al Estado para cuando no se pueda aplicar ninguno de estos mecanismos, ya que sólo estará en condiciones de realizar una investigación si se les comunica previamente información sobre la existencia de dichos elementos imposables. No se trata en ningún caso de ampliar el plazo para recurrir eficazmente a los mecanismos de asistencia mutua. En palabras del Tribunal:

“(…) al no haber datos que permitan iniciar una investigación, está descartado recurrir a un mecanismo de intercambio de información, debe considerarse que la concesión a las autoridades tributarias de un plazo mayor para liquidar el impuesto cuando se trata de

elementos imposables situados en otro Estado miembro no tiene por objeto procurar a dichas autoridades el tiempo necesario para obtener de ese otro Estado miembro la información (...) se trata de establecer un período más largo durante el cual el posible descubrimiento de esos elementos imposables todavía permita una liquidación complementaria en la medida en que la investigación iniciada a consecuencia de tal descubrimiento pueda conducir a esa liquidación complementaria antes de que expíe este período”.

Concluye el Tribunal que en estos casos el Estado en cuestión no sobrepasa con su medida lo necesario para garantizar la eficacia de los controles tributarios y la lucha contra el fraude fiscal y no encuentra discriminación alguna en el hecho de que aplique este plazo ampliado de liquidación únicamente a los elementos imposables que no se encuentren en su territorio. Si no hay un sistema automático de intercambio de información, se entiende que en estos casos no hay discriminación alguna.

En cambio, el Tribunal de Justicia no permite la aplicación de un plazo ampliado de prescripción cuando el Estado dispone de indicios sobre elementos imposables situados en otro Estado comunitario que le permiten iniciar una investigación. En este caso sí les exige la diligencia de aplicar los artículos 1 a 3 de la Directiva 77/799/CEE: es decir, recurrir eficazmente a los mecanismos previstos de asistencia mutua. Ahí se entiende que debe haber un lapso de tiempo establecido como necesario para recurrir eficazmente a las vías de asistencia mutua.

Luego el enfoque del TJCE se hace desde el punto de vista de ayudar a los Estados cuando no sea posible aplicar los mecanismos de intercambio de información previstos en la normativa comunitaria (por ello considera que no es relevante saber si se aplica el secreto bancario). Porque cuando disponen de indicios que les permiten dirigirse a las autoridades de otros Estados miembros, por medio de la asistencia mutua prevista en la Directiva o por medio de los acuerdos de intercambio de información previstos en los convenios bilaterales, para que estas les comuniquen la información necesaria en orden a liquidar correctamente el impuesto, el simple hecho de que los elementos imposables se encuentren en otro Estado

miembro no justifica la aplicación de un plazo suplementario para la realización de la liquidación complementaria. Y así declara:

“Los artículos 49 CE y 56 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, cuando los activos procedentes del ahorro y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades tributarias de un Estado miembro, y éstas no disponen de indicio alguno sobre su existencia que les permita iniciar una investigación, dicho Estado miembro aplique para proceder a la liquidación complementaria un plazo que es mayor cuando estos activos se poseen en el primer Estado miembro. A este respecto, carece de relevancia que ese otro Estado miembro aplique el secreto bancario”.

5.3. Conclusiones

Este pronunciamiento deja en manos de las autoridades tributarias estatales la posibilidad de extender los períodos de prescripción respecto de los rendimientos obtenidos en el extranjero y ocultados, y permite avanzar en un nuevo escalón en la lucha contra la evasión fiscal al poder aplicar sus propias normas. La balanza entre la lucha contra el fraude y los derechos de los contribuyentes se inclina claramente a favor de los Estados en el caso de ocultación de activos en un Estado diferente. Queda claro que en materia de cooperación administrativa en la aplicación de los tributos quedan aún muchas cuestiones pendientes. El caso expuesto demuestra que los fallos actuales en dicha cooperación afectan sin duda a los derechos del contribuyente.

Recalamos por tanto la importancia de una eficaz asistencia mutua de los Estados a escala internacional en el ámbito de la fiscalidad para la correcta aplicación de los tributos. En la actualidad podemos observar la ausencia de armonización de las normas procedimentales para la prestación de asistencia tributaria. Lo cual tiene sus consecuencias tanto para el contribuyente como para los propios Estados y, en general, incide negativamente en la propia eficacia del intercambio de información.

Uno de los ámbitos donde se impone claramente esta necesidad de armonización son los aspectos temporales en la aplicación de los tributos.

Los derechos de los contribuyentes exigen que se establezcan de forma clara los plazos de actuación. Es uno de los requisitos básicos en un procedimiento (interesante desde los dos puntos de vista, como forma de ganar en eficacia y de ofrecer las mismas garantías a todos los contribuyentes).

Ya han puesto de manifiesto los apartados anteriores la importancia y la necesidad de armonizar el plazo de prescripción. Si los plazos para liquidar son propios y distintos en cada Estado las posibilidades de realizar este tipo de controles internacionales pueden verse disminuidas si uno de los Estados implicados no puede actuar por prescripción de su derecho. De ahí la importancia para la Administración interesada de que no se consolide la prescripción. Y hemos visto como se resuelve la duda de si es posible que la norma comunitaria prevea algún tipo de traba a que la legislación nacional amplíe este plazo, sin que se trate de una discriminación en contra de los derechos de los contribuyentes que se ven sometidos a procesos muy dilatados en el tiempo. Sin embargo ¿cómo se aplica realmente una norma interna cuando no están armonizados los plazos de actuación?

En concreto y por poner algunos ejemplos de las consecuencias que conlleva la falta de armonización procedimental, señalaremos algunas cuestiones que surgen al hilo de la propuesta de nueva Directiva de intercambio de información que ha hecho la Comisión. El artículo 7 ha establecido plazos para solicitar el intercambio de información previa solicitud, pero le falta redondear la regulación respecto a algunos aspectos temporales que inciden en la eficacia de esta vía.

Por supuesto el plazo para realizar dicha solicitud no es otro que el de prescripción del Estado que solicita la información. Aquí se pone de manifiesto la necesidad de armonizar el plazo de prescripción para la eficacia de estas figuras y de la lucha contra el fraude fiscal: ¿Qué sucede si al no estar armonizados los plazos de prescripción, el Estado requerido no puede facilitar la información porque se trata de hechos ya prescritos para su legislación? Tal y como establece el artículo 16.2, no se impone a ningún Estado miembro la obligación de llevar a cabo investigaciones o a proporcionar información infringiendo su legislación (sin poder alegar el secreto bancario en virtud del artículo 17.2).

En el caso de que el Estado haya ampliado el plazo de prescripción para aquellos elementos imponibles ocultos (opción, como hemos comprobado, aceptada por el Tribunal), es muy probable que al solicitar informaciones al otro Estado este no la pueda proporcionar por haber transcurrido el plazo previsto de prescripción. Aun así el plazo ampliado ya ha quedado claro que no es de búsqueda. Además el Tribunal ha impedido que se amplíen arbitrariamente los plazos cuando se tengan indicios.

No debemos olvidar que en estas normas comunitarias de intercambio de información se ha incluido el *principio de actuación por cuenta propia*. Se considera un límite a la autonomía procedimental de los Estados, en cuanto establece que el procedimiento a aplicar sea único, tanto si nos encontramos con una petición externa de investigación como interna y pretende que las regulaciones nacionales no sean un obstáculo para evitar la eficacia de las normas comunitarias reguladoras del intercambio de información. Este principio puede hacer precisamente ineficaz el establecimiento de determinadas normas nacionales que pretenden solventar problemas en el acceso a la información. El artículo 6.3 de la Directiva dispone:

“A fin de obtener la información o llevar a cabo la investigación administrativa solicitadas, la autoridad requerida aplicará los mismos procedimientos que si actuase por propia iniciativa o a instancia de otra autoridad de otro estado miembro”.

Esto ha de ponerse en conexión con las limitaciones al intercambio de información: la información no obtenible según las leyes o la práctica administrativa normal.

De esta forma, aunque se admitiera dicha práctica de ampliación de plazos, la solicitud de información una vez transcurrido el plazo de prescripción propio del otro Estado miembro al que se le solicita la información, no sería posible. De ahí la importancia de una correcta regulación de las garantías temporales y la incidencia de los plazos de prescripción en el intercambio de información.

De todas maneras, el esfuerzo principal tras la aprobación de la nueva Directiva de cooperación en materia de información habrá que hacerlo en el intercambio automático de información, ya que la eficacia del intercambio

de información va a depender del correcto funcionamiento de esta figura y de que el rendimiento en cuestión que se esté investigando entre dentro de las categorías de lo que debe ser informado.

En conclusión, el hecho de que los Estados puedan aprobar determinadas normas procedimentales internas relativas al intercambio de información y, en general, a la aplicación de los tributos provoca la adopción de medidas diferenciadas a la hora de hacer dicho mecanismo efectivo y afecta por tanto a su eficacia. Por ello las posibles diferencias deben valorarse desde la perspectiva del Derecho comunitario, de forma que no sean consideradas desproporcionadas o discriminatorias frente a los contribuyentes.