

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

Capítulo XVI Tutela del contribuyente

Fernando Fernández Marín¹

1. La tutela estatal del contribuyente ante el derecho comunitario es insuficiente

El marco de derechos y garantías que los ordenamientos nacionales ofrecen a sus contribuyentes no es suficiente, por sí mismo, cuando resulta de aplicación el Derecho comunitario. Y ello, a pesar de que la Unión Europea no tiene el interés fiscal del Estado, y, por tanto, no percibe a ese contribuyente como un individuo con capacidad económica apto para sostener las cargas públicas comunitarias, sino inicialmente como un *operador económico* sobre el que inciden, en cuanto tal, las libertades comunitarias que la Comunidad Europea protege y por las que se limita la actuación de los Estados.

No obstante, a este sujeto, en cuanto destinatario de obligaciones comunitarias de naturaleza tributaria formal (derivadas por ejemplo de la regulación comunitaria de la asistencia tributaria), se le podría llegar a considerar como un obligado tributario comunitario, *status* por el que no sólo resultará constreñido por estos nuevos deberes y el ejercicio de las potestades derivadas de dicha regulación (por los Estados miembros o por la propia Comisión, u órgano en quien delegue), sino que le haría acreedor de unos derechos y garantías comunitarias distintos de los estatales, cuando resulte aplicable el Derecho comunitario.

¹ Catedrático acreditado de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Almería.

Esta intervención del Derecho comunitario se debe a que la solución estatal como marco jurídico de protección del contribuyente no deja de ser sino una solución parcial o limitada. En primer lugar, como se acaba de indicar, porque no toda aplicación del Derecho comunitario que pueda afectar a los contribuyentes se realiza siempre por los Estados, sino también por órganos de la Unión Europea. Y en segundo lugar, porque, aunque resulta frecuente la remisión a los ordenamientos jurídicos nacionales para la regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes que pueden verse afectados por las normas comunitarias (como sucede con las disposiciones reguladoras de la asistencia tributaria mutua), esta solución puede no ser apropiada, desde la construcción jurisprudencial de los derechos fundamentales elaborada por el TEDH y recogida por el TJCE. Pues la protección dada en un ordenamiento interno al contribuyente podría contravenir la *configuración jurídica* a nivel comunitario de tales derechos fundamentales o principios generales. Configuración conforme con el principio de la *better law*, que es el criterio elegido por el Tribunal de Luxemburgo para delimitar el alcance de los derechos fundamentales comunitarios y de sus principios, y que supone tomar el contenido de los mismos que mejor se adapta a la consecución de los fines comunitarios.

En este sentido, el TJCE se muestra dispuesto a romper el tradicional principio de *autonomía procedimental* a favor de los derechos y principios fundamentales reconocidos como valores jurídicos comunes en los Estados miembros. Tal *autonomía procedimental* no es una máxima absoluta, sino que se somete a una doble restricción: a) garantizar la eficacia de la acción comunitaria; y b) respetar al mismo tiempo los principios generales del Derecho comunitario.

2. La protección comunitaria del contribuyente

La protección del contribuyente requiere una intervención decisiva del Derecho comunitario cada vez más amplia a medida que sus normas tienen mayor repercusión en las obligaciones tributarias del ciudadano. Resulta paradigmática la situación en el caso del intercambio de información

tributaria. Se trata de una actividad instrumental para la consecución de determinados objetivos que ha experimentado una importante regulación comunitaria. Por tanto, es conveniente para las garantías del contribuyente que se identifique el medio jurídico utilizado (normativa internacional/normativa comunitaria) para la realización del intercambio.

De cuanto se ha indicado sucintamente y desde una perspectiva comunitaria la protección del contribuyente podría articularse de un doble modo:

- a) A través de las libertades fundamentales del mercado interior, protección de origen normativo (sin perjuicio de su delimitación jurisprudencial) y que recaería sobre toda actuación pública (estatal o comunitaria) que las limite en ejecución, o no, del Derecho comunitario.
- b) A través de los derechos fundamentales y principios generales del ordenamiento comunitario, cuya recepción es inicialmente jurisprudencial, sin perjuicio de su progresivo reconocimiento normativo. La característica más reseñable de los principios generales (también, por tanto, de los derechos fundamentales) no es la función integradora, típica y propia de los principios generales como fuente subsidiaria del Derecho en los ordenamientos internos nacionales, sino la de control de la legalidad de las normas de derecho comunitario derivado y de las actuaciones de la Administración en su ejecución.

Esas libertades fundamentales del mercado interior, al menos en teoría, no se muestran como máximas absolutas sino que admiten ciertas limitaciones. El TJCE ha concluido reiteradamente que la prevención del fraude, la evasión fiscal y la eficacia de los controles fiscales forman parte de las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales; sin embargo, en la práctica, el TJCE difícilmente les ha reconocido su eficacia limitadora. Otra cuestión es determinar en qué medida la discriminación o restricción en el ejercicio de las libertades pueden estar justificadas para evitar una infracción del Derecho comunitario. Al respecto se señala por el TJCE que

éstas tienen que ser apropiadas y proporcionadas. En la valoración de la proporcionalidad de las medidas adoptadas por los Estados miembros juega un papel clave la posibilidad de aplicar las disposiciones comunitarias sobre intercambio de información tributaria. E incluso en el caso que no sean susceptibles de aplicación, el juicio de proporcionalidad se traslada a la posibilidad de que la normativa nacional prevea que el contribuyente pueda aportar una prueba justificativa de su actuación.

La protección de los derechos fundamentales por el ordenamiento comunitario no queda, en absoluto, al margen de la cuestión tributaria. Desde los años sesenta, como respuesta a las exigencias de los tribunales constitucionales alemán (asunto *Solange*) e italiano (asunto *Frontini*), el TJCE ha reconocido los derechos fundamentales como parte del ordenamiento comunitario, en cuanto principios generales comunitarios que proceden de las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros. Es de destacar aquí su conexión con la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, pues ésta ha sido reconocida por el TJCE como parte de esa tradición constitucional común, a pesar de que la Unión Europea no ha suscrito aún el Convenio Europeo de Derechos Humanos. Esta circunstancia, paradójicamente, juega a favor de los derechos del contribuyente, ya que el CEDH resulta de aplicación limitada al ámbito tributario, limitación jurisdiccional que no tiene por qué afectar al TJCE en su aplicación de la jurisprudencia del TEDH, al no formar parte de este Convenio. A pesar de que se prevé la adhesión de la Unión Europea al CEDH, esto no invalida lo anterior, ya que la Carta de derechos fundamentales reconoce la mayor protección por parte de la Unión Europea, nivel que debe garantizarse, tal como prevé el futuro Tratado de la Unión.

Los derechos fundamentales aplicables en materia tributaria, en especial a los procedimientos de intercambio de información serían: el derecho a la protección de la propiedad, el derecho a un proceso justo y el derecho a la buena administración; el derecho a la vida privada y familiar y el derecho a la autodeterminación informativa. Sin perjuicio de los principios generales de proporcionalidad, al que hemos hecho referencia, y de no discriminación, al que haremos una breve mención.

A pesar de las consideraciones anteriores, el grado de protección comunitaria del contribuyente dista mucho de ser óptimo, pues se otorga en ambos casos una protección indirecta, esto es, derivada de las limitaciones que tanto las libertades como los derechos fundamentales y los principios generales comunitarios imponen a las actuaciones de las Administraciones y a las disposiciones estatales y comunitarias.

3. La protección comunitaria del contribuyente en la normativa del intercambio de información

Esta protección se muestra aún más parca y desequilibrada si tomamos en consideración la continua y creciente importancia de las disposiciones comunitarias reguladoras de la asistencia mutua tributaria, especialmente las de intercambio de información fiscal. Disposiciones comunitarias que, como hemos indicado, generan obligaciones para los contribuyentes nacionales, sin recoger explícitamente a la par unos derechos de los mismos, no en cuanto tales, sino como *obligados tributarios comunitarios*.

Esta respuesta de protección indirecta del obligado tributario no puede considerarse satisfactoria en un intercambio de información que en última instancia persigue la satisfacción del interés comunitario (el correcto funcionamiento del mercado), máxime si la Unión Europea se autodefine como comunidad de Derecho reconociendo a los derechos fundamentales como principios generales que informan su propio ordenamiento jurídico.

Es fácilmente previsible la generalización del intercambio de información tributaria, bien como vía o remedio para superar el anquilosamiento de la regulación fiscal comunitaria (presa de la regla de la unanimidad, sin perjuicio, de las previstas cooperaciones reforzadas), en cuanto método alternativo a la armonización o a la aproximación de legislaciones (como ya ha ocurrido en el ámbito de la llamada *fiscalidad del ahorro*, o como se prevé para las pensiones) o bien para aplicar con una mayor eficacia los tributos estatales (armonizados o no) en cuanto a su incidencia directa y última sobre el correcto funcionamiento del mercado. Y tal generalización supone que el ámbito de sujetos afectados por los intercambios de

información aumente, incrementándose no sólo el número de conflictos derivados del mismo y por tanto de personas afectadas, sino también extendiéndose a sujetos, que no coinciden con el arquetipo de *operadores económicos* para los que estaba pensado inicialmente el mercado europeo. A pesar de este silencio existen algunas vías de protección derivada de la propia regulación del intercambio de información: cuando se establece una estructura administrativa para realizar el intercambio, como condición de su validez; cuando se establecen y regulan bases de datos específicas: CIS (*Costums Information System*); en el IVA, VIES (*Vat Information Exchange System*) y en los impuestos especiales SEED (*System of Exchange of Excise Data*); o al regular las actuaciones de comprobación realizadas con presencia de funcionarios extranjeros o de agentes de la Comisión. No obstante, la protección que permiten sigue siendo indirecta, pues sólo admiten la reacción del contribuyente tras la conculcación de tales disposiciones.

También se considera como una vía de protección la regulación comunitaria del uso de la información intercambiada; el *principio de especialidad*, debido a lo incondicionado de su regulación y la ausencia de remisión al ordenamiento estatal, goza de efecto directo, generando obligaciones a las administraciones y derechos a las personas afectadas por el mismo. En este sentido se puede considerar como último principio incorporado a las actuaciones de obtención y transmisión de la información el de *actuación por cuenta propia*, que puede suponer una garantía adicional en cuanto que exige una unidad procedimental sin distinción entre una petición de asistencia interna o extranjera, lo que podría provocar la modificación del ordenamiento estatal discriminatorio.

Además se ha constatado en los pronunciamientos del TJCE como unas disposiciones que regulan la cooperación administrativa, establecen los poderes, los deberes y los límites de la prestación de asistencia, sin ocuparse de los derechos de los sujetos afectos, pueden ser utilizadas como un mecanismo de protección de los obligados tributarios, al impedir las llamadas *discriminaciones fiscales indirectas*, dentro de las cuales tienen cabida las que sean consecuencia de la aplicación de los tributos. Es decir,

no cabe ya excluir de un determinado régimen fiscal, o someterlo a otro diferenciado, a contribuyentes residentes en otros Estados miembros o en su propio Estado por las operaciones realizadas fuera o con entidades residentes en otro Estado miembro, alegando únicamente la falta de información fiscal o el desconocimiento de datos tributarios por parte de los órganos de comprobación nacionales, de la situación tributaria (familiar y personal) del contribuyente no residente, o incluso el desconocimiento de las características de las formas societarias en otros Estados miembros. Existen mecanismos de cooperación administrativa, sin que a su demérito, y como justificación del mantenimiento de la situación de discriminación, se pueda alegar la inoperancia de los mismos.

4. La nueva propuesta de directiva sobre cooperación administrativa: una ocasión parcialmente perdida

La nueva 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, si bien supone una mejora técnica en cuanto a la Directiva de 1977, en cuestiones relativas a su eficacia y a los derechos y garantías de los contribuyentes deja aún mucho que desear.

La propuesta de directiva pretende ser de aplicación a todos los impuestos, distintos del IVA y de los Impuestos Especiales cuya cooperación está regulada por sendos Reglamentos, y a las cotizaciones a la Seguridad Social. Debería recogerse un elenco de tributos sobre los cuales se aplicaría el intercambio de información; ¿entrarían también los autonómicos y los locales?

En tal propuesta, como mejoras evidentes, se recoge una estructura administrativa propia, a modo de lo que sucede en el IVA y los Impuestos Especiales; se establecen plazos de respuesta determinados para atender las peticiones rogadas de asistencia; se crean unos formularios y formatos informáticos comunes; claramente se rechaza el criterio del *domestic tax interest* reforzándose esta opción con el principio de actuación por cuenta propia (identidad de procedimiento ante la petición de asistencia interna o

externa); se aplica la cláusula *de la nación más favorecida* a los Estados miembros; se permiten intercambios triangulares de información, no sólo entre los dichos Estados sino también por lo que respecta a información de y a terceros países (bajo condición de reciprocidad, como en el ámbito de la cooperación aduanera); se regula la necesidad de establecer un *feed back* de la información utilizada, la *información de retorno* sometida a un plazo cierto.

Se regulan de manera más detallada los supuestos a los que resulta de aplicación el intercambio de información automático, incluyéndose algunos que con anterioridad, con mejor fundamento, formaban parte de los supuestos que permitían la aplicación del intercambio de información espontáneo.

Se aumentan las potestades de los agentes de la autoridad requirente que actúen en el territorio de la autoridad requerida, ejerciendo las facultades de inspección de los funcionarios de la autoridad requerida, sin necesidad del consentimiento del sujeto investigado. No obstante, se echa en falta la referencia explícita a la necesidad de adecuar su actuación a la finalidad y al objeto de la investigación, que debería constar en el mandato además de su identidad y cargo, como ocurre en las llamadas verificaciones *in situ* de la asistencia a la OLAF en el ámbito de la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, en la asistencia tributaria a la Comisión en el sistema de recursos propios comunitarios o en el ámbito de la cooperación aduanera a los solos efectos de la investigación en curso.

Se explicita, además, la posibilidad de utilizar como elementos de prueba por el Estado requirente la información intercambiada. Sobre esta posibilidad se pueden realizar dos comentarios. En primer lugar, una vez obtenida la información respetando como mínimo los estándares de protección comunitaria (derechos fundamentales, principios generales) en el Estado requerido, el Estado requirente no debería poder cuestionarse su validez, aún cuando no se hubiesen respetado todas las cautelas establecidas en su ordenamiento. Y en segundo, lugar el uso de la información así intercambiada debería ser obligatorio; el fin al que responde la normativa comunitaria no es meramente la satisfacción del interés fiscal

de los Estados, sino también el correcto funcionamiento del mercado, objetivo comunitario cuyo cumplimiento no se puede dejar al arbitrio de los Estados.

A pesar de que en la justificación de la propuesta de directiva se hace referencia a la Directiva 2003/48/CE como paradigma de la eficacia, su eficacia radica en el carácter obligatorio del intercambio de información, en cuanto que éste se configura como modelo impositivo alternativo a la armonización de la fiscalidad del ahorro. Este carácter obligatorio se manifiesta en la ausencia de los principios que rigen el intercambio de información, como los de equivalencia, subsidiariedad, reciprocidad, y que determinan su efectividad. Estos principios se siguen recogiendo en la propuesta de directiva.

5. Derechos que deberían reflejarse en la normativa comunitaria de intercambio de información

Las circunstancias descritas en los puntos 3 y 4 demandan, frente al tradicional déficit de la normativa reguladora del intercambio de información, la regulación explícita de los derechos que pudieran asistir a los ciudadanos europeos en las normas procedimentales reguladoras de dicho intercambio, más allá, por tanto, de su mera formulación negativa o indirecta, y de los denominados en el ámbito internacional *derechos de participación* (derecho de notificación, de audiencia y de recurso).

Como propuesta de *lege ferenda*, en la normativa reguladora del intercambio de información habría que ir más allá que los derechos de participación previstos por la OCDE, y recoger los siguientes derechos:

- Derecho de información o notificación del intercambio de información, que debería satisfacerse a más tardar cuando se comuniquen los datos a otro Estado, tal y como establece la Directiva 95/46/CE relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de éstos.

- Derecho de rectificación y cancelación de la información intercambiada por el Estado requerido, que se podría ejercitar inmediatamente por el sujeto una vez notificado el intercambio de información. Debería poder ejercitarse en el Estado requerido, según su ordenamiento (difícilmente podría esgrimirse ante el Estado receptor de la información, básicamente por motivos de prueba). Además, como exigencia del principio de calidad de los datos intercambiados directamente aplicable al ámbito tributario, que supone en última instancia un límite a la actuación suministradora de la información, recaería sobre el Estado suministrador, y no sobre el sujeto afectado, la carga de impedir la utilización de un dato erróneo por el Estado receptor, evitándose así los problemas de prueba apenas aludidos.
- Derecho del obligado tributario comunitario a una indemnización por la responsabilidad que se pudiera derivar a causa de la utilización de datos incorrectos, tanto por parte de los Estados como por parte de las instituciones europeas.

En definitiva, mediante estos derechos se articularían unos mecanismos correctores, en su caso, de los efectos derivados del intercambio de información errónea o indebida, restableciéndose la situación inicial en estos supuestos, sin que, por tanto, sea preciso el control o la fiscalización *ex ante* por el Estado transmisor de la información intercambiada, haciéndose más fluida y eficaz la asistencia tributaria.

Desde esta perspectiva, y con la misma finalidad de evitar un perjuicio al contribuyente, sería conveniente el reconocimiento de una posición activa para poner en marcha el mecanismo de intercambio de información, para facilitar la eficacia probatoria de los hechos declarados. Además su reconocimiento estaría en consonancia con la jurisprudencia del TJCE que impide el establecimiento de regímenes tributarios diversos que impliquen el desconocimiento de la situación tributaria del contribuyente, sobre la base del propio instrumento de intercambio de información.