

El Derecho de defensa y el intercambio de información tributaria en el Derecho de la UE

Fernando Fernández Marín*


Octubre 2019

The Right of Defence and the exchange of tax information ruled by EU law

The consideration that the European Union is a union based on the rule of law and the entry into force of the EU Charter of Fundamental Rights mean that the severe assertion in the case law of the ECJ that the rules governing the exchange of tax information do not provide any rights to individuals concerned by such exchange does not imply the defencelessness of such individuals when EU law is applied. At the same time, as analysed in this work, such premises prevent the protection of individuals from being exclusive to the Member States; on the contrary, these premises make it possible to demonstrate how the need to guarantee the right of defence, within the EU, means that the exchange of tax information and the protection of individuals affected by it can be guaranteed from a global perspective, which goes beyond the partial and limited perspective of each state legal system considered in an isolated manner.

La consideración de que la Unión Europea es una unión de Derecho y la entrada en vigor de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE supone que la jurisprudencia del TJUE en la que se afirma que las normas que rigen el intercambio de información tributaria no otorgan ningún derecho a las personas afectadas por dicho intercambio no conlleve la indefensión de dichas personas cuando se aplica el Derecho de la UE. Al mismo tiempo, tal como se analiza en este trabajo, tales premisas impiden que la protección de las personas sea exclusiva de los Estados miembros; por el contrario, estas premisas posibilitan demostrar cómo la necesidad de garantizar el derecho de defensa, dentro de la UE, permite garantizar el intercambio de información fiscal y la protección de las personas afectadas desde una perspectiva global, que va más allá de la perspectiva parcial y limitada de cada ordenamiento jurídico estatal considerado de forma aislada.

Keywords: Derecho de defensa; intercambio de información tributaria; derecho a un juicio justo; derecho a una buena administración; datos personala.

* Universidad de Almería (Spain); ✉ ffmarin@ual.es;  <http://orcid.org/0000-0003-4920-5771>

SUMARIO: 1. El derecho de defensa de los particulares afectados por el intercambio de información — 2. El derecho de defensa y el derecho a un juicio justo — 3. El derecho de defensa y el derecho a una buena administración — 4. El derecho de defensa y el derecho a la protección de datos personales — 5. Consideraciones finales

1. El derecho de defensa de los particulares afectados por el intercambio de información fiscal

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha establecido categóricamente que las normas que rigen el intercambio de información tributaria sólo regulan el intercambio de información entre administraciones fiscales y sólo a éstas les confieren derechos¹ y obligaciones.² Lo anterior confirma el tradicional déficit de esta normativa en la regulación de derechos y garantías de los particulares afectados por el intercambio de información. De hecho, esta normativa, tal y como ha declarado el TJUE, no confiere ningún derecho a los particulares.³

Estas circunstancias podrían sugerir que la protección jurídica de una persona afectada por un intercambio de información se articula, en virtud del *principio de autonomía procesal*, a través de los derechos reconocidos en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros implicados en el intercambio de información fiscal. Estos derechos formarían parte de los llamados «*derechos de participación*» inicialmente postulados por la OCDE, aunque su importancia se está relativizando ahora, incluso desde una perspectiva internacional, cuando puedan comprometer el resultado del intercambio de información tributaria.

En mi opinión, desde la perspectiva del ordenamiento de la UE, esta solución es algo más que limitada.

En primer lugar, porque las normas que rigen el intercambio de información en la UE no se limitan al intercambio de información entre los Estados miembros, sino también entre los Estados miembros y las instituciones de la UE. Esta circunstancia hace necesario buscar los derechos y garantías de las personas afectadas por el intercambio de información más allá de los sistemas jurídicos de los Estados miembros. Aunque este estudio se centra en los intercambios de información entre Estados miembros, las soluciones que ofrezca el derecho de la UE en este caso no deberían ser diferentes de las pudiera ofrecer el ordenamiento de la UE cuando las instituciones de la UE participen en tales intercambios.

En segundo lugar, porque la existencia de principios generales del Derecho de la UE, que podrían aplicarse al intercambio de información tributaria, junto con la posibilidad de que determinados derechos fundamentales, elaborados inicialmente en el marco del CEDH (Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales), pudieran verse afectados por dicho intercambio de información, permiten afirmar que es posible considerar que existe un marco jurídico de referencia para el particular afectado por el intercambio de información que puede ofrecer una protección diferente a la propia de los Estados e incluso a la arbitrada por los ordenamientos jurídicos internacionales. En este último caso, no debemos olvidar la posibilidad prevista en el artículo 52 de la CDFUE, que permite que los derechos fundamentales reconocidos en el CEDH puedan quedar consagrados de forma más amplia en la UE.

1. STJUE de 16 de mayo de 2015, *Berlioz*, C-682/15, p. 45.

2. STJUE de 22 de octubre de 2013, *Sabou*, C-276/12, p. 36.

3. Conclusiones del Abogado General Kokott, de 6 de junio de 2013, *Sabou*, C-276/12, p. 30, « De entrada, ha de señalarse que en la Directiva 77/799 no se prevé la concesión de tales derechos al sujeto pasivo. Dicha Directiva no concede derechos a los sujetos pasivos, sino que únicamente regula los derechos y obligaciones de las autoridades tributarias de los Estados miembros», STJUE de 16 de mayo de 2015, *Berlioz*, C-682/15, p. 45 «la Directiva 2011/16 no confiere ningún derecho a los particulares».

Además, el *principio de autonomía procedimental* de los Estados no es absoluto, ya que debe respetar los principios de equivalencia y efectividad. El principio de equivalencia implica que la regulación establecida para las situaciones en las que es aplicable el Derecho de la UE no puede ser menos favorable que la aplicable a situaciones similares de carácter interno. El principio de efectividad supone que la regulación estatal no puede hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento de la UE. A este respecto, se ha señalado que el TJUE está dispuesto a romper el tradicional «*principio de autonomía procesal*» en favor de los derechos fundamentales y de los principios reconocidos como valores jurídicos comunes en los Estados miembros.⁴

Por otra parte, cabe señalar que el *principio de autonomía procesal* se aplica mientras no exista una regulación de la UE sobre esta cuestión.

Como hemos señalado en la normativa que regula el intercambio de información tributaria, no se reconoce explícitamente ningún derecho a los particulares. Sin embargo, en la regulación de algunos de los principios que inspiran el intercambio de información tributaria en la UE se pueden encontrar vías para proteger a los particulares afectados por el intercambio de información.

Así pues, entre los principios que rigen el intercambio de información, el «*principio de actuación por cuenta propia*» afecta inexorablemente al ordenamiento jurídico del Estado requerido al exigir un régimen jurídico único para las acciones de investigación llevadas a cabo en el Estado requerido, ya sea a petición de una autoridad del propio Estado requerido o de una autoridad del Estado requirente. Este principio puede considerarse una manifestación específica del «*principio de efectividad*» que limita la autonomía procesal del Estado requerido. Asimismo, entre los principios que inspiran el uso de la información fiscal intercambiada, el «*principio de especialidad*» se configura como una norma que tiene efecto directo y genera obligaciones para los Estados miembros y derechos para las personas afectadas por el intercambio de información.⁵ Desde esta perspectiva, el uso de la información intercambiada está delimitado por el Derecho de la UE, el cual establece, en caso de su incumplimiento obligaciones para los Estados y derechos para los particulares.

Desde el caso *Les Verts*, el TJUE ha consagrado que la Unión Europea es una Unión de Derecho, «en la medida en que ni sus Estados miembros ni sus instituciones pueden sustraerse al control de la conformidad de sus actos con la carta constitucional fundamental que constituye el Tratado»⁶ o el derecho que deriva de él. Esto significa que «los justiciables tienen derecho a impugnar judicialmente la legalidad de cualquier resolución o de cualquier otro acto nacional por los que se les aplique un acto de la propia Unión».⁷

Por consiguiente, el derecho de defensa debe considerarse la máxima expresión de una Unión de Derecho. Éste se formula en una multitud de derechos y principios (igualdad de armas, derecho a un procedimiento contradictorio, etc.), a través de los cuales, dependiendo de las circunstancias, es posible hacer un balance sobre si el derecho de defensa ha sido respetado y satisfecho.

Tras la entrada en vigor de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CD-FUE) en virtud del Tratado de Lisboa (artículo 6, apartado 1, del TUE), muchos de los derechos y principios establecidos exclusivamente por la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) y del TJUE se recogen ahora también en el Derecho positivo de la UE. La CD-FEU tiene el mismo valor jurídico que los Tratados. Sin embargo, en virtud del artículo 6, apartado 3, del TUE, tales derechos también pueden protegerse como principios generales del Derecho de la UE, como sucede con el principio general del respeto al derecho de defensa o el principio general de una buena administración.

4. A. Martín Jiménez, *El Derecho financiero constitucional de la Unión europea*, in Civitas, REDF 109-110, enero-junio de 2001.

5. BJM Terra y PJ Wattel, *European Tax Law*. Kluwer Law International. 4th Edition. 2005, 689.

6. STJUE de 23 de abril de 1986, *Les Verts v Parliament*, C-294/83, p. 23.

7. STJUE de 27 de febrero de 2018, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, C-64/16, p. 31.

Los derechos fundamentales definidos en el marco de la UE, así como los principios generales, sólo serán vinculantes para los Estados miembros en la medida en que actúen dentro del ámbito del Derecho de la UE o cuando apliquen el Derecho de la UE.⁸

De conformidad con el Derecho de la UE, el derecho de defensa debe garantizarse no sólo en los procesos ante un tribunal, sino también en los procedimientos administrativos llevados a cabo por las instituciones y organismos de la UE o por los organismos de los Estados miembros que aplican el Derecho de la UE. Estos procedimientos administrativos, con el fin de respetar el derecho de defensa, deben permitir a los particulares ejercer sus derechos frente a la administración.

Como se desprende de lo anterior, el derecho a la defensa está directamente relacionado con el derecho a un juicio justo -regulado en los artículos 6 CEDH y 47 CEDH-, pero la jurisprudencia del TEDH y del TJUE exige que sus garantías se apliquen y se cumplan en los procedimientos administrativos previos al juicio. Además, como acabamos de señalar, el derecho de defensa se aplica también a los procedimientos administrativos, tal es el caso del derecho a una buena administración -artículo 41 CDFUE que incluye el derecho a ser oído, el derecho de acceso al expediente, etc.-, si bien, debido a su alcance limitado, reservado a las instituciones de la UE, el contenido reflejado en este derecho se aplica a los Estados miembros a través del «*principio general de buena administración*» o del «*principio general de respeto al derecho de defensa*».

El derecho de defensa se aplica incluso cuando no existe una regulación específica y también cuando existe una regulación que no tiene en cuenta este principio.⁹ Los particulares siempre pueden invocar el derecho de defensa ante los órganos jurisdiccionales nacionales.¹⁰

Por último, cabe señalar que los derechos y garantías previstos en el Derecho derivado de la UE en materia de protección de datos personales, actualmente regulados por un Reglamento, pueden aplicarse a los particulares afectados por un intercambio de información tributaria.

2. El derecho de defensa y el derecho a un juicio justo

La eficacia, en el Derecho de la UE, del derecho a un juicio justo, como derecho fundamental garantizado por el CEDH, es evidente desde que se convierte en un principio general del Derecho de la UE.

El análisis de la doctrina tributarista del artículo 6 del CEDH¹¹ se ha centrado, por una parte, en

8. En este sentido se ha pronunciado una abundante jurisprudencia, STJUE de 13 de julio de 1989, *Wachauf*, C-5/88; de 13 de abril de 2000, *Kjell Karlsson*, C-292/97. Ello también se refleja en el tenor literal del artículo 51 CDFUE.

9. STJUE de 12 de febrero de 1992, *Netherland v Commission*, asuntos acumulados C-48/90y 66/90, p. 37.

10. STJUE de 3 de julio de 2014, *Kamino*, asuntos acumulados C-129/13y 130/13.

11. ARTICLE 6 *Derecho a un proceso equitativo*

« 1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida en que sea considerado estrictamente necesario por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia.

2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada.

3. Todo acusado tiene, como mínimo, los siguientes derechos: a) a ser informado, en el más breve plazo, en una lengua que comprenda y de manera detallada, de la naturaleza y de la causa de la acusación formulada contra él; b) a disponer del tiempo y de las facilidades necesarias para la preparación de su defensa; c) a defenderse por sí mismo o a ser asistido por un defensor de su elección y, si carece de medios para pagarlo, a poder ser asistido gratuitamente por un abogado de oficio, cuando los intereses de la justicia así lo exijan; d) a interrogar o hacer interrogar a los testigos que declaren en su contra y a obtener la citación e interrogatorio de los testigos que declaren en su favor en las mismas condiciones que los

determinar si el «derecho a un juicio justo» era aplicable a las cuestiones fiscales y, en su caso, en qué circunstancias, y, por otra, si el contenido y la eficacia del «derecho a un juicio justo» eran exigibles en los procedimientos administrativos previos y, por lo tanto, también en los procedimientos tributarios.¹²

2.1. El derecho a un juicio justo en materia fiscal

En cuanto a la primera cuestión, puede afirmarse, por una parte, que las cuestiones fiscales, consideradas en sí mismas, están excluidas del ámbito de aplicación del CEDH, por lo que los litigios fiscales quedan fuera del ámbito de aplicación del artículo 6. Sin embargo, el TEDH ha analizado la aplicación del derecho a un juicio justo en relación con determinados aspectos fiscales, relacionados con derechos civiles o con el derecho penal.

Desde el punto de vista de los derechos civiles, se ha reconocido la eficacia del derecho a un juicio justo en los procedimientos relacionados con el derecho de prelación preferente de la Administración Tributaria,¹³ en relación con el procedimiento de recaudación de impuestos,¹⁴ con el procedimiento de devolución (para obtener la restitución del ingreso realizado en virtud de las disposiciones fiscales invalidadas)¹⁵ o en el procedimiento relacionado con la regularidad de las inspecciones domiciliarias y de las incautaciones por parte de la Administración Tributaria.¹⁶

Desde la segunda perspectiva – la del derecho penal –, cabe señalar que el TEDH ha reconocido la aplicación del artículo 6 al atribuir a las sanciones fiscales un carácter penal¹⁷ y también a los recargos fiscales, cuando no tienen carácter compensatorio.¹⁸

Sin embargo, como hemos dicho en otra parte,¹⁹ esto no puede impedir que la doctrina jurisprudencial elaborada, en el marco del Convenio Europeo de Derechos Humanos, sobre la eficacia y alcance del derecho a un juicio justo, cuando se aplique el Derecho de la UE, pueda ser utilizada en el ámbito fiscal. Dado que el TJUE, al evaluar este derecho fundamental, no está limitado, condicionado, «*ratione materiae*» por el tenor de la redacción del artículo 6 del CEDH.

Tras la entrada en vigor de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), la aplicación de este derecho a un proceso justo en materia fiscal puede afirmarse, sin lugar a duda. Por consiguiente, la primera cuestión planteada por la doctrina ya no es pertinente cuando se aplique el Derecho de la UE por sus instituciones o por los Estados miembros.

El artículo 47 de la CDFUE regula el «Derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial».

testigos que lo hagan en su contra; e) a ser asistido gratuitamente de un intérprete si no comprende o no habla la lengua empleada en la audiencia».

12. Véase J. MALHERBE *La buena administración en derecho fiscal: los derechos fundamentales*, y M. GREGGI, *El derecho a un procedimiento justo bajo el derecho tributario europeo*, en F. FERNÁNDEZ MARÍN y A. FORNIELES GIL (eds.), *Derecho comunitario y procedimiento tributario*. Barcelona. 2010.

13. STEDH *Hentrich v France*, núm. de demanda 13616/88, de 22 de septiembre de 1994.

14. Comisión Europea de Derechos Humanos, *Gurbuz v France*, núm. de demanda 32228/96, de 14 de abril de 1998.

15. STEDH *National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society v UK*, núm. de demanda 117/1996/736/933-935, de 23 de octubre de 1997.

16. STEDH *Ravon & others v. France*, núm. de demanda 18497/03, de 21 de febrero de 2008.

17. Comisión Europea de Derechos Humanos, *S.M. v. Austria*, núm. de demanda 11919/79, de 8 de mayo de 1987; *Von M.S v Sweden*, núm. de demanda 11464/85, de 12 de mayo de 1987; ECtHR, *A.P., M.P. & T.P. v Switzerland*, núm. de demanda 19958/92, de 29 August 1997; *Hozee v The Netherlands*, núm. de demanda 21961/93, de 22 de mayo de 1998, *Jamil v France*, núm. de demanda 15917/89, de 8 de junio de 1995; *Benhan v United Kingdom*, núm. de demanda 19380/92, de 10 de junio de 1996.

18. SSTDH *Janosevic v Sweden*, núm. de demanda 34619/97, de 23 de julio de 2002; *Sträg Datatjänster AB v Sweden*, núm. de demanda 50664/99, de 21 de junio de 2005; *Jussila v Finland*, núm. de demanda 73053/2001, de 23 de noviembre de 2006.

19. F. Fernández Marín, *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*. Ed. Atelier. Barcelona. 2007.

«Toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo»²⁰.

Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley. Toda persona podrá hacerse aconsejar, defender y representar»²¹.

Se prestará asistencia jurídica gratuita a quienes no dispongan de recursos suficientes siempre y cuando dicha asistencia sea necesaria para garantizar la efectividad del acceso a la justicia».

Las explicaciones²² relativas a la CDFUE indican que «el Tribunal de Justicia consagró este derecho en su sentencia de 15 de mayo de 1986 como principio general del Derecho de la Unión (asunto 222/84, Johnston) (...). Según el Tribunal de Justicia, este principio general se aplica a los Estados miembros cuando éstos aplican el Derecho de la Unión», y, en lo que se refiere al artículo 47, apartado 2, que «en el Derecho de la Unión, el derecho a un tribunal no se limita a los litigios relativos a los derechos y obligaciones de carácter civil. Es una de las consecuencias del hecho de que la Unión sea una comunidad de Derecho». Sin embargo, como las explicaciones aclaran «salvo en lo referente a su ámbito de aplicación, las garantías ofrecidas por el CEDH se aplican de manera similar en la Unión».

Aunque no se menciona específicamente en el artículo 6 del CEDH, el derecho a guardar silencio y el privilegio de no autoinculparse forman parte esencial de la noción de juicio justo con arreglo al apartado 1 del artículo 6. El derecho a no inculparse a sí mismo, en particular, presupone que las autoridades traten de probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos de coerción u opresión que condicionen la voluntad de la “persona acusada”. Al proporcionar al acusado protección contra la coacción indebida por parte de las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar los errores judiciales y a garantizar los objetivos del artículo 6. Así pues, el Tribunal consideró que se había violado el párrafo 1 del artículo 6 al incoar un proceso con miras a obtener documentos incriminatorios del propio acusado;²³ el uso de pruebas incriminatorias obtenidas del propio acusado por los inspectores mediante el uso de facultades de coerción.²⁴

Recientemente, el TEDH en el caso *Van Veerlet*,²⁵ relativo al uso de información tributaria recibida de un intercambio espontáneo de información para procedimientos penales, consideró que dicho intercambio no constituye una violación del derecho a un juicio justo, siempre y cuando la información intercambiada, suministrada en cumplimiento del deber de colaboración con la Administración

20. El primer párrafo está basado en el artículo 13 CEDH: «Toda persona cuyos derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio hayan sido violados tiene derecho a la concesión de un recurso efectivo ante una instancia nacional, incluso cuando la violación haya sido cometida por personas que actúen en el ejercicio de sus funciones oficiales». No obstante, en el Derecho de la UE la protección es más extensa en cuanto que en él se garantiza el derecho a la tutela judicial efectiva.

21. El segundo párrafo se corresponde con el párrafo primero del artículo 6 CEDH que tiene el siguiente tenor reproducido en la nota 11 de este trabajo.

22. DOUE C 303/17, de 14 de diciembre de 2007.

23. SSTEDH *Funke v. France*, núm. de demanda 10828/84, de 23 de febrero de 1993, *J.B. v. Switzerland*, núm. de demanda 31827/96, de 3 de mayo de 2001.

24. STEDH *Saunders v United Kingdom*, núm. de demanda 19187/91, de 17 de diciembre de 1996, p. 85

25. Decisión del TEDH *Van Veerlet v the Netherlands*, núm. de demanda 784/14, de 16 de junio de 2015.

Las autoridades tributarias alemanas recibieron información sobre unos activos mantenidos en un banco de Liechtenstein por no residentes en el país, entre ellos varios residentes en los Países Bajos. Las autoridades tributarias alemanas transfirieron a la Administración de Impuestos y Aduanas holandesa un expediente que contenía datos relativos a los residentes holandeses en el marco del procedimiento de intercambio espontáneo de información fiscal (artículo 4 de la Directiva 77/799/CEE). Las autoridades tributarias holandesas solicitaron a las autoridades tributarias alemanas autorización para utilizar estos datos en un procedimiento penal que debía celebrarse en público, lo que les fue concedido.

Tributaria a efectos de la recaudación de impuestos, no sea utilizada para la imposición de multas o el enjuiciamiento de delitos.

Desde la perspectiva contraria, el TJUE ha dictaminado en el asunto *WebMindLicenses* si las autoridades fiscales pueden, para determinar la existencia de una práctica abusiva en materia de IVA, utilizar pruebas obtenidas sin conocimiento del contribuyente en el contexto de un procedimiento penal paralelo que aún no ha concluido, por ejemplo, mediante la interceptación de telecomunicaciones y la incautación de correos electrónicos. Desde la perspectiva del artículo 47 de la CDFUE, el TJUE estableció que tal uso no sería contrario al derecho a un juicio justo, siempre que se respete el derecho a la tutela judicial efectiva. Este «requisito se cumple si el órgano jurisdiccional que conoce del recurso contra la resolución de la administración tributaria por la que se practica una liquidación complementaria de IVA está facultado para controlar que las pruebas procedentes de un procedimiento penal paralelo, aún no concluido, en las que se basa la resolución, se obtuvieron en dicho procedimiento penal de conformidad con los derechos garantizados por el Derecho de la Unión o puede al menos asegurarse, basándose en un control ya ejercido por un órgano jurisdiccional penal en un procedimiento contradictorio, de que dichas pruebas se obtuvieron de conformidad con ese Derecho».²⁶ Si no se cumple este requisito, dichas pruebas, obtenidas en un procedimiento penal y utilizadas en un procedimiento administrativo, deben ser inadmisibles y, en consecuencia, la decisión de las autoridades tributarias debe anularse.

Del mismo modo, en el asunto *Glencore*, el Abogado General Bobek ha examinado, de conformidad con el artículo 47, el hecho de poder utilizar en un procedimiento ulterior las pruebas obtenidas en el marco de un procedimiento administrativo o penal contra un tercero con el que el sujeto pasivo ha mantenido una relación.²⁷ Este será el caso, siempre y cuando el tribunal pueda revisar todos los elementos de hecho y de derecho, incluida la legalidad del modo en que se recogieron las pruebas, independientemente del origen de las mismas,²⁸ es decir sea un proceso penal o un procedimiento administrativo.

El derecho a un juicio justo requiere que el tribunal tenga competencia jurisdiccional ilimitada, de manera que el tribunal pueda conocer los procedimientos previamente realizados para obtener información en un procedimiento tributario, para que su uso y efectividad puedan ser evaluados desde la perspectiva de este derecho en un proceso penal, o viceversa, con la finalidad de salvaguardar los derechos de los particulares. Además, a falta de una regulación en la UE sobre la práctica de la prueba, la obtención de pruebas debe llevarse a cabo de conformidad con el Derecho nacional; sin embargo, las normas nacionales sobre la práctica de la prueba no deben menoscabar la eficacia del Derecho de la UE y deben respetar los derechos garantizados por la Carta.²⁹

Además, cabe señalar que el derecho a un juicio justo, y en última instancia el derecho de defensa puede obstaculizar la prestación de asistencia fiscal mutua, limitando así la eficacia del «*principio de confianza mutua*» que la inspira. En relación con la Directiva 2010/24/UE, el TJUE³⁰ ha considerado que el artículo 47 de la CDFUE permite la denegación de asistencia fiscal mutua cuando la decisión por la que se impone la multa no ha sido debidamente notificada a la persona interesada antes de que se presentara la solicitud de cobro a dicha autoridad en virtud de dicha Directiva. Todo ello, sin entrar a valorar, por del Estado miembro requerido, la legalidad del título que permite su ejecución y sin que la reclamación del particular en el Estado requerido pueda ser rechazada de plano sobre la base de que tal cuestión debió haber sido impugnada ante el Estado requirente.³¹

26. STJUE de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, p. 88.

27. Conclusiones del Abogado General Bobek, de 5 de junio de 2019, *Glencore*, C-189/18, p. 39.

28. Conclusiones del Abogado General Bobek, de 5 de junio de 2019, *Glencore*, C-189/18, p. 75.

29. Conclusiones del Abogado General Bobek, de 5 de junio de 2019, *Glencore*, C-189/18, p. 37. STJUE de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, pp 65y 68.

30. STJUE de 26 de abril de 2018, *Donnellan*, C-34/17.

31. Véase el artículo 14 de la Directiva 2011/16/UE.

2.2. La aplicación del derecho a un juicio justo en los procedimientos tributarios

Ahora es necesario analizar la segunda de las cuestiones planteadas por la doctrina sobre la eficacia del artículo 6 del CEDH relativa a la posibilidad de aplicar el derecho a un juicio justo a los procedimientos administrativos previos al juicio y, por lo tanto, también a los procedimientos tributarios. El TEDH se ha pronunciado sobre esta posibilidad en asuntos tributarios que, con arreglo al artículo 6, se habían considerado una cuestión de derecho penal o de derechos civiles.

Desde la perspectiva del derecho penal del artículo 6 del CEDH, es evidente que el derecho a un juicio justo, y todas las garantías y principios que lo sustentan, encuentra su ámbito de aplicación natural en el marco de un proceso judicial. Sin embargo, el TEDH, inicialmente, permitió su aplicación a los procedimientos sancionadores tributarios, a los que, durante su actuación, se extienden las garantías y principios que informan el derecho a un proceso justo: los principios de igualdad de armas y el derecho a un procedimiento contradictorio.

Para los fines de nuestro discurso resulta esencial la doctrina de la Comisión Europea de Derechos Humanos expuesta en el caso *Mialhe (2)*.³² El demandante alega que no tuvo acceso a todos los documentos facilitados por las autoridades fiscales filipinas en el marco de las disposiciones del Convenio de asistencia mutua celebrado entre Francia y Filipinas de 9 de enero de 1976. Esto constituye una violación del principio de igualdad de armas durante la fase administrativa del procedimiento, ya que le fue imposible acceder a todos los documentos, cuyos originales fueron incautados por los servicios aduaneros y comunicados a las autoridades fiscales, con el fin de que pudiera organizar su defensa. Asimismo, el demandante alega la violación del derecho de defensa en la fase judicial del procedimiento, ya que las autoridades fiscales no presentaron en la vista, como exigía la equidad, todos los documentos que les habían sido transmitidos por las autoridades fiscales filipinas, sino sólo los que podían servir de apoyo al caso de las autoridades.

Para defender la importancia de la actuación administrativa en relación con el derecho a un juicio justo, y la consiguiente anticipación de sus garantías al procedimiento tributario, la Comisión desarrolla los siguientes argumentos:

- La Comisión recuerda que, para que se aplique el artículo 6, la autoridad ante la que se incoe el procedimiento debe estar facultada para resolver el litigio, condición que excluye a los organismos que se limitan a asesorar.³³
- Sin embargo, el Tribunal reconoce que “las exigencias de flexibilidad y eficacia pueden justificar la intervención previa de los órganos administrativos y, a fortiori, de los órganos judiciales que no satisfacen los requisitos (del artículo 6 del Convenio) en todos los aspectos” y considera que los tribunales no tienen por qué cumplir todos los requisitos del artículo 6 en todas las fases de sus procedimientos.³⁴
- En cualquier caso, la Comisión recuerda que, si bien el objetivo primordial del artículo 6 en lo que respecta a los asuntos penales es garantizar un juicio imparcial ante un tribunal competente para determinar la acusación, de ello no se deduce que el artículo no tenga aplicación en las actuaciones previas al juicio. Por lo tanto, los requisitos del artículo 6 pueden aplicarse antes de que se someta el caso al tribunal, siempre y cuando la inobservancia inicial de los mismos suponga una grave amenaza para la equidad del procedimiento.

32. *Decisión de la Comisión Europea de Derechos Humanos sobre la admisibilidad de la demanda, núm. de demanda 18978/91*, 6 de abril de 1994.

33. En este contexto, la *Comisión* observa que la consulta a la “Comisión de Delitos Fiscales” es una formalidad esencial antes de incoar cualquier procedimiento penal por evasión fiscal. Además, la opinión de la Comisión de Delitos Fiscales, si es favorable, es vinculante para el Ministro de Finanzas, quien debe iniciar el proceso penal.

34. *STEDH Le Compte, Van Leuven and de Meyere v. Belgium*, núms. de demandas 6878/75; 7238/75, de 23 de junio de 1981, p. 51.

Por consiguiente, la Comisión declara que el artículo 6 puede aplicarse a la fase de procedimiento ante la Administración tributaria y consideró que se ha violado el artículo 6 -el principio de igualdad de armas y el derecho de defensa-.³⁵

Por lo tanto, este derecho puede ser aplicado en las fases administrativas anteriores, pero debemos preguntarnos qué consecuencias tiene su violación o incumplimiento en estas fases.

Este argumento de la Comisión no fue rechazado totalmente por el TEDH,³⁶ si bien el resultado de su sentencia es contrario al alcanzado por la Comisión. De hecho, el TEDH concluye que no hay violación del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, porque para ver si se ha logrado la finalidad de este precepto -el proceso justo- hay que tener en cuenta todos los procesos relacionados con el caso en su conjunto.³⁷ En el presente caso, el TEDH consideró que el conjunto de los procesos fue de carácter equitativo.³⁸

Así pues, el TEDH no desautoriza a la Comisión en su afirmación de la violación de la igualdad de armas y del principio del contradictorio, en la fase administrativa, ni niega la importancia de su respeto en esa fase, pero el Tribunal las integra desde una perspectiva global. En conclusión, puede decirse que en los procesos tributarios que conducen a un proceso penal, se aplican los principios de igualdad de armas y el derecho a un proceso contradictorio, como expresión del derecho a un proceso justo.

En apoyo de esta tesis puede plantearse la decisión del TEDH en el asunto *Georgiou*,³⁹ en el que el tribunal decidió aplicar el artículo 6 a la liquidación del impuesto. Pues éstas pueden considerarse “acusaciones penales” a efectos de las garantías del artículo 6, dado que los procedimientos sancionadores se basan, para su validez, en las liquidaciones, sería un error no considerar los procedimientos en su conjunto. El TEDH admite que, habida cuenta de las diversas cuestiones que el Tribunal del IVA estaba determinando, no es posible separar las partes del procedimiento que determinaron la “acusación penal” de las que no lo hicieron. Por ello el TEDH tomará en consideración los procedimientos en la medida en que determinaron una “acusación penal” contra los recurrentes, aunque esa toma en consideración afecte en puridad a las liquidaciones fiscales.⁴⁰

Desde la perspectiva de los derechos civiles del artículo 6 del CEDH. El TEDH, en el asunto *Hentrich*, considera que los requisitos del derecho a un proceso justo del artículo 6, como la “igualdad de armas”, deben aplicarse en el procedimiento administrativo anterior, porque su infracción por parte de la administración tributaria durante el procedimiento administrativo no siempre puede enmendarse en un proceso judicial posterior.⁴¹

35. *Comisión Europea de Derechos Humanos* en Informe de 11 de abril de 1995, expresó su opinión de que se había violado el artículo 6 CEDH por once votos a favour y dos en contra.

36. STEDH, *Miailhe (2)*, núm. de demanda 18978/91, de 26 de septiembre de 1996.

37. *Miailhe (2)* case, p.43 «It is not for the Court to substitute its view for that of the national courts which are primarily competent to determine the admissibility of evidence (see, among other authorities, the *Schenk v. Switzerland* judgment of 12 de julio de 1988, Series A no. 140, p. 29, para. 46). It must nevertheless satisfy itself that the proceedings as a whole were fair, having regard to any possible irregularities before the case was brought before the courts of trial and appeal and checking that those courts had been able to remedy them if there were any». STEDH *Imbrosia v Netherlands*, núm. de demanda 13972/88, de 24 de noviembre de 1993, p. 38.

38. *Miailhe (2)* Case, p.46 «In conclusion, the proceedings in issue, taken as a whole, were fair. There has therefore been no breach of Article 6 para. 1».

39. *Decisión TEDH*, núm. de demanda 40042/98, de 16 de mayo de 2000.

40. Al respecto se pueden traer a colación las siguientes decisiones del TEDH, *Jussila v. Finland*, núm. de demanda 73053/01, de 23 de noviembre de 2006 « While the Court has found that Article 6 § 1 of the Convention extends to tax-surcharge proceedings, that provision does not apply to a dispute over the tax itself (...). It is, however, not uncommon for procedures to combine the varying elements and it may not be possible to separate those parts of the proceedings which determine a “criminal charge” from those parts which do not. The Court must accordingly consider the proceedings in issue to the extent to which they determined a “criminal charge” against the applicant, although that consideration will necessarily involve the “pure” tax assessment to a certain extent »; *Sträg Datatjänster Ab v. Sweden*, núm. de demanda 50664/99, de 21 de junio de 2005.

41. En este sentido, el TEDH establece que «that one of the requirements of a “fair trial” is “equality of arms”, which implies

El TEDH también ha considerado que para cumplir con el requisito de un plazo razonable establecido en el artículo 6 del CEDH, debe tenerse en cuenta la duración total de los procedimientos administrativos y judiciales. Así pues, el TEDH⁴² dictaminó que, incluso teniendo en cuenta la complejidad del caso desde el punto de vista jurídico, la duración de los procedimientos (ante las autoridades y los tribunales nacionales) en su conjunto era excesiva y se incumplió el requisito de un plazo razonable. Por lo tanto, se ha producido una infracción del artículo 6, apartado 1, del Convenio, debido a la duración del procedimiento.

En el caso *Ravon*,⁴³ el TEDH considera que se ha violado el derecho a un proceso justo del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, aunque la administración fiscal haya sido autorizada legalmente por un juez para entrar en el domicilio de un contribuyente -lo que constituye una garantía para asegurar la preservación de los derechos contenidos en el artículo 8 CEDH⁴⁴- cuando la persona interesada, que ignora la existencia de un procedimiento en su contra, no ha podido ser escuchada, o no se le ha permitido revisar las medidas adoptadas por la administración sobre la base de dicha autorización judicial. Además, el TEDH ha considerado que los recursos previstos, que tienen por objeto obtener una indemnización por los daños causados durante una visita a domicilio, no se ajustan a los requisitos del derecho a un juicio justo. Este derecho requiere un «control de la regularidad de la decisión que la prescribe y de las medidas adoptadas sobre la base de la misma» por lo que no puede ser considerado como una vía adecuada para la tutela judicial efectiva.

De la exposición anterior, podemos anticipar dos conclusiones. La primera es que, tanto desde perspectiva civil como penal del artículo 6 del CEDH, resulta que la aplicación de las garantías del derecho a un juicio justo, a los procedimientos tributarios, es necesaria, de conformidad con la jurisprudencia del TEDH, cuando éstas no pueden asegurarse a lo largo de todo el proceso judicial. La segunda es que la anticipación a los procedimientos tributarios de las garantías que constituyen el derecho a un juicio justo, cuando se aplica el Derecho de la UE, no estaría condicionada al hecho de que la cuestión fiscal estuviera vinculada a un asunto civil o penal, ya que las cuestiones tributarias, en sí mismas consideradas, no están excluidas de la jurisdicción del TJUE.⁴⁵ Además, esta conclusión se ve reafirmada por el reconocimiento en la UE de un «derecho a la buena administración», que se aplica a los órganos de la UE, o del «principio general de la buena administración» y del «principio general del respeto al derecho de defensa» que se aplican tanto a los órganos de la UE como a los Estados miembros cuando aplican el Derecho de la UE.

2.3. El asunto Berlioz

Una sentencia de la TJUE esencial para el objeto de nuestro estudio es el caso *Berlioz*. En esta sentencia el intercambio de información fiscal se analiza bajo el prisma del derecho a un juicio justo.

En el asunto *Berlioz*,⁴⁶ el litigio principal versa sobre una medida que sanciona a un tercero (*Berlioz*, sociedad luxemburguesa) por incumplir con una resolución que le ordenaba facilitar a la autoridad

that each party must be afforded a reasonable opportunity to present his case under conditions that do not place him at a substantial disadvantage vis-à-vis his opponent». «In the instant case, the proceedings on the merits did not afford the applicant such an opportunity: on the one hand, the tribunals of fact allowed the Revenue to confine the reasons given for its decision to exercise the right of pre-emption to stating “the sale price declared in the contract of sale [is] too low” (see paragraphs 9 and 15 above) - reasons that were too summary and general to enable Mrs Hentrich to mount a reasoned challenge to that assessment; and on the other hand, the tribunals of fact declined to allow the applicant to establish that the price agreed between the parties corresponded to the real market value of the property.». STEDH *Hentrich v. France*, núm. de demanda 13616/88, de 24 de septiembre de 1994.

42. STEDH *Satakunnan v Finland*, núm. de demanda 931/13, de 27 de junio de 2017, p. 214.

43. STEDH *Ravon & others v. France*, núm. de demanda 18497/03, de 21 de febrero de 2008.

44. Artículo 8 CEDH «Derecho al respeto a la vida privada y familiar».

45. STJUE de 26 de abril de 2018, *Donellan*, C-34/17 p. 62, y las Conclusiones del Abogado General Tanchev, *Donellan*, de 8 de marzo de 2018, C-34/17, p. 76.

46. STJUE de 16 de mayo de 2017, *Berlioz*, C-682/15.

requerida (Administración Tributaria luxemburguesa) información sobre un contribuyente (Cofima, sociedad francesa, filial de Berlioz) con el fin de que dicha autoridad pueda atender a una solicitud de información formulada por la autoridad requirente (Administración Tributaria francesa) sobre la base, en particular, de la Directiva 2011/16/UE.

Berlioz se niega a facilitar toda la información solicitada por considerar que no era previsiblemente pertinente, en el sentido de la Directiva 2011/16/UE, en relación con la cuestión que debía verificar la autoridad del Estado requirente. En consecuencia, las autoridades fiscales luxemburguesas le impusieron una sanción. Esta sanción fue apelada, solicitando al Tribunal Contencioso-Administrativo que determinara si el requerimiento de información estaba bien fundado. El Tribunal se limitó a reducir la pena impuesta, pero desestimó el resto de la apelación. Berlioz interpuso un recurso ante El Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo sosteniendo que la negativa del Tribunal Contencioso-Administrativo a determinar si el requerimiento estaba bien fundado constituía una violación de su derecho a la tutela judicial efectiva, garantizado por el artículo 6 del CEDH.

El TJUE considera que, aunque la Directiva 2011/16/UE no confiere ningún derecho a los particulares, esta circunstancia no impide que éstos puedan defender su caso ante un tribunal, de conformidad con el artículo 47 de la CDFUE en el ámbito de aplicación de la Directiva. La protección de este artículo puede ser invocada por un particular en relación con una medida que le afecte negativamente, tales como el *requerimiento de información y la sanción*⁴⁷ de que se trata en el *procedimiento principal*. El TJUE concluye que la persona, que ha sido multada por no facilitar el cumplimiento del requerimiento de información emitido en virtud de la Directiva 2011/16/UE, tiene derecho a impugnar la legalidad de este requerimiento de información.

Dada la situación descrita anteriormente, surge una pregunta: la protección del artículo 47 de la Carta sólo es aplicable cuando se impugna una sanción. De hecho, esta pregunta tiene sentido porque la Corte ha considerado no sólo la sanción, sino también el requerimiento de información como medidas que afectan adversamente a Berlioz.

A este respecto, el Abogado General Kokott también se pronunció en el asunto Sabou. Aunque se consideró, no obstante, que la solicitud de información con arreglo a la Directiva 77/799, que forma parte de la fase de investigación relativa a un contribuyente, no daba lugar a un derecho a ser oído. Esto no suponía ninguna pérdida de garantías para el contribuyente, ya que podía ejercer su derecho ante las autoridades del Estado requirente, en una fase contenciosa, y posteriormente ante los tribunales de dicho Estado.

Sin embargo, sería difícil colocar a Berlioz en la posición de Sabou. En virtud de la Directiva 2011/16/UE, difícilmente puede considerarse que una solicitud de información a un tercero relativa a un contribuyente constituya, en relación con el tercero solicitado, una acción dentro de la fase de inspección. Además, difícilmente puede considerarse que el tercero pueda ejercer sus derechos en la fase contenciosa ante la autoridad del Estado requirente.⁴⁸

Por lo tanto, podría concluirse que, en el caso Berlioz, las circunstancias que limitan el derecho de defensa en el caso Sabou no existen y, por lo tanto, dicho derecho debe reconocerse, independientemente de la posibilidad de impugnar una sanción ante el Estado requerido, que es el Estado que aplica el Derecho de la UE al tercero requerido.

Por otro lado, si la sentencia Berlioz pretendía reconocer el acceso a la protección del artículo 47 de la CDFUE únicamente a los terceros sancionados por no haber facilitado la información requerida, la exigencia de impugnar la sanción con el fin de delimitar el acceso a la protección del artículo 47 no es una condición adecuada para que tal limite sea efectivo.

47. STJUE de 16 de mayo de 2017, *Berlioz*, C-682/15, p. 52.

48. Conclusiones del Abogado General Wathelet, de 10 de enero de 2017, *Berlioz*, C-682/15, p. 117.

En efecto, bastará con que el tercero incumpla la obligación de proporcionar la información requerida para acceder a la protección del artículo 47, ya sea porque dicho incumplimiento será sancionado, ya sea porque la administración del Estado requerido despliega sus potestades para obtener la información solicitada del tercero, su ejercicio supondrá una injerencia en la vida privada del tercero -artículo 8 del CEDH y artículos 7 y 8 de la CDFUE- y, por lo tanto, podría abrir el acceso a un tribunal, ya que, en mi opinión, sería difícil considerar proporcionado que el tercero desconozca el motivo de la solicitud de información realizada por el Estado requirente y ejecutada por el Estado requerido.

Desde este punto de vista, es absurdo que el tercero que debe proporcionar información sobre el contribuyente no tenga derecho a conocer la motivación de la solicitud de información. Es decir, es absurdo que el tercero no tenga derecho a conocer la motivación, no sólo el fundamento jurídico, de un acto que le crea obligaciones y, sin embargo, si el tercero se opone a facilitar la información requerida, puede tener acceso a la motivación de la solicitud en virtud, en última instancia, del artículo 47 CFREU.

La legalidad de un requerimiento de información dirigido por un Estado miembro a un particular se basa en la «pertinencia previsible» de la información solicitada. Además, la pertinencia previsible de la información solicitada constituye la condición que debe cumplirse para que el Estado miembro requerido esté obligado a dar cumplimiento a dicha solicitud.⁴⁹

La autoridad del Estado miembro requirente determinará la pertinencia previsible de la información solicitada. Aunque la autoridad requirente dispone de un margen de apreciación a este respecto, no puede solicitar información que no sea pertinente para la investigación de que se trate, ya que tal solicitud no se ajustaría a lo dispuesto en los artículos 1 y 5 de la Directiva 2011/16/UE.

La revisión efectuada por la autoridad requerida se ve limitada por esta facultad discrecional de la autoridad requirente. En cualquier caso, la autoridad requerida no puede sustituir la valoración hecha por la autoridad requirente de la posible utilidad de la información solicitada por su propia valoración.

No obstante, la autoridad requerida deberá comprobar que la información solicitada no carece de toda pertinencia previsible para la investigación que está llevando a cabo la autoridad requirente, por lo que la comprobación por parte de la autoridad requerida no se limitará a una comprobación breve y formal de la regularidad de la solicitud de información.⁵⁰

La información que debe facilitar la autoridad requirente en el formulario normalizado⁵¹ desempeña un papel importante en esta verificación, al igual que la motivación adecuada que explique la finalidad de la información solicitada, así como la posibilidad de que la autoridad requerida solicite información adicional.

En estas circunstancias, el control del juez no debe limitarse sólo a la proporcionalidad de la sanción, sino que también debe abarcar la legalidad del requerimiento de información. A tal fin, el artículo 47 CDFUE exige que las razones aducidas por la autoridad requirente permitan al juez nacional controlar la legalidad de la solicitud de información; no obstante, debe considerarse que los límites aplicables al control de la autoridad requerida son igualmente aplicables a las comprobaciones realizadas por los tribunales.

49. STJUE de 16 de mayo de 2017, *Berlioz*, C-682/15, p. 74.

50. STJUE de 16 de mayo de 2017, *Berlioz*, C-682/15, p. 89. El Abogado General mantiene un criterio diferente en sus Conclusiones de 10 de enero de 2017, *Berlioz*, C-682/15, p. 111.

51. Artículo 20.2 de la Directiva 2011/16/UE: «El formulario normalizado mencionado en el apartado 1 incluirá al menos la información siguiente que proporcionará la autoridad requirente: a) la identidad de la persona sometida a examen o investigación; b) el objetivo fiscal para el que se pide la información.»

La autoridad requirente podrá proporcionar, en la medida en que obre en su conocimiento y de conformidad con la situación internacional, el nombre y dirección de toda persona que se considere esté en posesión de la información solicitada, así como todo elemento que pueda facilitar la recogida de información por parte de la autoridad requerida».

No obstante, para que dicho control judicial sea eficaz, el tribunal debe tener acceso a la solicitud de información y a la información adicional solicitada por la autoridad del Estado requerido. Sin embargo, el acceso de la persona a esa información está limitado por su carácter secreto, a fin de no menoscabar la eficacia de la investigación. En este caso, y de conformidad con sus derechos de defensa, se considera suficiente, en principio, que la persona tenga acceso a la información mínima a que se refiere el apartado 2 del artículo 20 de la Directiva. No obstante, si el tribunal considera que este mínimo no es suficiente, podrá facilitar al interesado información adicional obtenida por la autoridad del Estado requerido, teniendo debidamente en cuenta la posible confidencialidad de algunos de estos datos adicionales.⁵²

Por lo tanto, la previsible pertinencia tributaria de la solicitud de información fiscal constituye un requisito para la validez de las actuaciones llevadas a cabo por el Estado requerido. El cumplimiento de este requisito, con las limitaciones indicadas anteriormente, deberá ser verificado por las autoridades administrativas y, en su caso, judiciales del Estado requerido, independientemente de la existencia o no de una sanción fiscal. Esto abre una vía, no tan excepcional, para limitar, desde el respeto y la salvaguardia del derecho de defensa de la UE, el *principio de confianza mutua* que rige la prestación de asistencia tributaria mutua.

3. El derecho de defensa y el derecho a una buena administración

3.1. El principio general de buena administración o el derecho a una buena administración

El derecho a una buena administración está regulado en el artículo 41 de la CDFUE y establece que:

«1. *Toda persona tiene derecho a que las instituciones y órganos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.*

2. *Este derecho incluye en particular:*

- *el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente,*
- *el derecho de toda persona a acceder al expediente que le afecte, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial,*
- *la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones.*

3. *Toda persona tiene derecho a la reparación por la Comunidad de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros.*

4. *Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua»*

Este derecho no tiene su origen en el Convenio Europeo de Derechos Humanos. Este artículo se basa en el hecho de que la Unión es una comunidad de Derecho. Por tanto, el alcance y las características del derecho a una buena administración se han desarrollado por la jurisprudencia, que consagró la buena administración como principio general del derecho.

Este principio fue introducido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo a partir de la expresión de la mala administración del artículo 195.1 del Tratado CE (antiguo artículo 138 E) relativo al Defensor del Pueblo.

52. STJUE de 16 de mayo de 2017, *Berlioz*, C-682/15, pp 100y 101. En este sentido, el Abogado General Wathelet es más explícito en sus Conclusiones de 10 de enero de 2017, *Berlioz*, C-682/15, p. 137.

El derecho a una buena administración incluye derechos de los particulares y unas reglas que deben inspirar las acciones de las instituciones, órganos y organismos de la UE en sus actuaciones.

En efecto, la jurisprudencia del TJUE ha considerado que «en el caso de que las Instituciones de la Comunidad dispongan de tal facultad de apreciación, el respeto de las garantías que otorga el ordenamiento jurídico comunitario en los procedimientos administrativos reviste una importancia no menos fundamental. Entre estas garantías figuran, en particular, la obligación de la Institución competente de examinar minuciosamente e imparcialmente todos los elementos relevantes del asunto de que se trata, el derecho del interesado a expresar su punto de vista, y el de que se le motive la Decisión de modo suficiente. Sólo de este modo el Tribunal de Justicia puede comprobar si concurren los elementos de hecho y de Derecho de los que depende el ejercicio de la facultad de apreciación».⁵³

Aunque el derecho a una buena administración (artículo 41 de la CDFUE) debe su origen y contenido al principio general de buena administración. Sin embargo, tiene un ámbito de aplicación diferente, ya que el artículo 41 de la Carta que regula el derecho a una buena administración no se aplica a los Estados miembros,⁵⁴ mientras que el principio de buena administración debe ser respetado por los Estados miembros al aplicar el Derecho de la UE.

Si se analiza el contenido del artículo 41, es evidente que los distintos derechos enumerados en el apartado 2 del artículo 41 también reflejan principios y derechos generales específicos del Derecho de la UE, como los principios generales de respeto del derecho de defensa, incluido el derecho a ser oído, o el deber de motivación. La diferenciación entre los principios generales del Derecho comunitario y los derechos fundamentales de la Carta Europea se justifica porque el contenido del derecho de defensa, aplicado por los Estados miembros, «puede diferir de las garantías específicas y autónomas previstas en el artículo 41 de la Carta, que son aplicables a la administración directa de la UE».⁵⁵ El principio de respeto del derecho de defensa no es absoluto, puede estar sujeto a limitaciones.⁵⁶

El derecho a una buena administración contiene el derecho a un procedimiento justo e imparcial y a un procedimiento de duración razonable. De este contenido puede derivarse la obligación de la Administración de actuar con la debida diligencia.⁵⁷

3.2. La motivación de los actos administrativos

Este derecho a una buena administración incluye la obligación de la administración de motivar sus decisiones. Esta obligación está establecida en el artículo 296 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (ex art. 253 TCE). No es necesario subrayar la importancia del deber de la Administración de explicar las razones de sus decisiones en relación con el derecho de defensa. En lo que respecta a la motivación exigida por este artículo, el Tribunal de Justicia Europeo ha sostenido sistemáticamente que «en esta motivación debe constar de modo claro e inequívoco el razonamiento de la autoridad comunitaria de quien procede el acto impugnado, de modo que, por una parte, permita

53. STJUE de 21 de noviembre de 1991, *Technische Universität München*, C-269/90, p. 14.

54. «Tras ciertas dudas iniciales, el Tribunal de Justicia ha sostenido reiteradamente, en línea con lo dispuesto en la Carta, que el artículo 41 de la Carta se dirige exclusivamente a las instituciones, órganos y organismos de la Unión Europea». Conclusiones del Abogado General Bobek, 7 de septiembre de 2017, Ispas, C-298/16, p. 77. Sin embargo, esta conclusión sigue siendo un tema controvertido.

55. Conclusiones del Abogado General Bobek, de 7 de septiembre de 2017, Ispas, C-298/16, p. 90.

56. En efecto, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, el principio general de respeto del derecho de defensa en el Derecho de la UE no constituye una prerrogativa ilimitada, sino que puede restringirse, siempre que las restricciones correspondan efectivamente a objetivos de interés público perseguidos por la medida en cuestión y no constituyan una injerencia desproporcionada e intolerable que afecte a la esencia misma de los derechos garantizados. SSTJUE de 26 de septiembre de 2013, *Texdata Software*, C-418/11, p. 84, y de 3 de julio de 2014, *Kamino International Logistics and Datema Hellmann Worldwide Logistics*, asuntos acumulados C-129/13 y C-130/13, p. 42).

57. Esta diligencia debida de la Administración tributaria en el intercambio de información se refleja en el llamado «principio de actuación por cuenta propia». Art.6 Directiva 2011/16/EU, de 15 de febrero de 2011.

a los interesados conocer las justificaciones de la medida adoptada para que puedan defender sus derechos y, por otra, permita al Tribunal de Justicia ejercer su control».⁵⁸

El TJUE ha declarado, en relación con el procedimiento de investigación, que la indicación de su objeto y su finalidad «constituye una garantía fundamental del derecho de defensa». Por lo tanto, «el alcance de la obligación de motivar las decisiones de verificación no puede ser restringido en función de consideraciones relativas a la eficacia de la investigación. En este aspecto hay que precisar que, si bien es cierto que la Comisión no está obligada a comunicar al destinatario de una decisión de verificación todas las informaciones de que dispone acerca de supuestas infracciones, ni a efectuar una calificación jurídica rigurosa de dichas infracciones, debe, en cambio, indicar con claridad los indicios que pretende comprobar»⁵⁹

En este sentido, la sentencia Berlioz ha dejado clara la importancia de la motivación del Estado requirente para solicitar información, con el fin de demostrar la previsible pertinencia de la información solicitada al Estado requerido.⁶⁰

3.3. El derecho de acceso al expediente y el derecho a ser oído

El derecho a la buena administración incluye el *derecho de toda persona a acceder a su expediente*, sin perjuicio del derecho más general de acceso a los documentos,⁶¹ como requisito del principio de transparencia que rige la acción pública de la UE, se reconoce como parte del estatuto de la parte interesada en un procedimiento. De hecho, el derecho de acceso al expediente es fundamental para el ejercicio del derecho de defensa por aquellos particulares cuyos intereses pueden verse afectados por la adopción de una decisión de las autoridades públicas.⁶²

La jurisprudencia del TJUE en materia de competencia, referida al artículo 101 del TFUE (ex art. 81 TCE), reconoce que el derecho de acceso al expediente es un contenido fundamental del derecho de defensa e implica, en el marco de este procedimiento administrativo, que las partes interesadas deben estar en condiciones, antes de que se adopte la decisión, de presentar sus observaciones sobre las denuncias que la Comisión considera que deben ser admitidas en su contra.⁶³ A tal efecto, deberán ser informados de los hechos en los que se basan estas reclamaciones, pero no es necesario comunicarles el contenido íntegro del expediente.

En este sentido, «el acceso al expediente como tal, entendido como el conjunto completo de documentos e información que obran en poder de las autoridades administrativas, debe distinguirse claramente del derecho a acceder a los documentos sobre cuya base se adoptará la resolución administrativa que pone fin al procedimiento».⁶⁴ De conformidad con el principio del respeto del derecho de defensa, «debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer eficazmente su punto de vista sobre los elementos en los que la administración vaya a basar su decisión».⁶⁵

El derecho de acceso al expediente implica «que el sujeto pasivo debe poder examinar *todos* los documentos del expediente que sean relevantes para el ejercicio de su defensa», y más concretamente,

58. STJUE de 21 de noviembre de 1991, *Technische Universität München*, C-269/90, p. 26.

59. STJUE de 21 de septiembre de 1989, *Hoechst* asuntos acumulados C-46/87 & c-227/88, p. 41. STJUE de 17 de octubre de 1989, *Dow Benelux*, C-85/87, p. 8.

60. STJUE de 16 de mayo de 2017, *Berlioz*, C-682/15, pp 80 a84.

61. Artículo 42 CDFUE Derecho de acceso a los documentos. «*Todo ciudadano de la Unión o toda persona física o jurídica que resida o tenga su domicilio social en un Estado miembro tiene derecho a acceder a los documentos del Parlamento Europeo, del Consejo y de la Comisión*».

62. Conclusiones del Abogado General Bobek, 5 de junio de 2019, *Glencore*, C-198/18, p. 51

63. STJUE de 13 de julio de 1966, *Consten & Grundig v. Commission*, asuntos acumulados C-56 & 58/64.

64. Conclusiones del Abogado General Bobek, de 7 de septiembre de 2017, *Ispas*, C-298/16, p. 116.

65. STJUE de 18 de diciembre de 2008, *Sopropé*, C-349/07, p. 37.

en primer lugar, «los elementos del expediente en que las autoridades pretendan basar su resolución contra el sujeto pasivo»;⁶⁶ en segundo lugar, «los demás documentos que, si bien pueden no constituir la base directa del razonamiento de las autoridades para tomar su resolución, se refieren a la conducta del sujeto pasivo investigado»;⁶⁷ y en tercer lugar, «no sólo comprende las pruebas incriminatorias, sino también las *exculpatorias* que puedan haber obtenido las autoridades fiscales».⁶⁸

Por lo tanto, el Abogado General Bobek considera que «no existe el derecho a consultar el expediente completo, sino más bien a acceder a la información o documentos esenciales que sirven de fundamento a la resolución administrativa».⁶⁹ El Abogado General aclara que no tiene derecho a ver el expediente completo si con ello se entiende «el conjunto completo de documentos e información que obran en poder de las autoridades administrativas», incluidos los «elementos que no están directamente relacionados con la [resolución] adoptada, como notas internas, borradores, cálculos auxiliares, y toda información obtenida de terceros».⁷⁰

El acceso al expediente debe garantizarse durante el procedimiento administrativo y, en cualquier caso, antes de que las autoridades adopten su decisión final, así como antes de que se inicie cualquier procedimiento judicial.⁷¹ El acceso al expediente en una fase posterior (en el marco de un procedimiento judicial) constituye una violación del derecho de defensa que, por regla general, no puede ser subsanada,⁷² a menos que el procedimiento incoado contra la decisión adoptada por la administración tenga por efecto suspender automáticamente la ejecución de la decisión adversa, haciéndola inmediatamente ineficaz.⁷³

En cuanto al elemento temporal que delimita el alcance de la información, hay que distinguir «entre la fase de investigación, en la que se recaba la información y en la que se inscribe la solicitud de información de una Administración tributaria a otra, y la fase contradictoria, en la que intervienen la Administración tributaria y el contribuyente contra el que se dirige el procedimiento de inspección, fase esta última que comienza con la notificación al contribuyente de una propuesta de liquidación complementaria».⁷⁴ Así pues, «en la medida en que tales documentos no sirven de fundamento a la resolución, no veo la obligación, con arreglo al Derecho de la Unión, de facilitar acceso a la totalidad de los documentos y la información recabados durante la fase de investigación, aun cuando la información obtenida en dicha fase preliminar pueda haber contribuido a que se adopte la modificación propuesta».⁷⁵

Por último, el Abogado General Bobek afirma que no existe la obligación «de facilitar de oficio los documentos o la información pertinentes».⁷⁶ Así pues, el TJUE concluye que «el principio general del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa debe interpretarse en el sentido de que, en los procedimientos administrativos relativos a la inspección y a la determinación de la base imponible del

66. Conclusiones del Abogado General Bobek, 5 de junio de 2019, *Glenclore*, C-189/18, pp 56 y 57.

67. Conclusiones del Abogado General Bobek, de 5 de junio de 2019, *Glenclore*, C-189/18, p. 59.

68. Conclusiones del Abogado General Bobek, de 5 de junio de 2019, *Glenclore*, C-189/18, p. 60.

69. Conclusiones del Abogado General Bobek, de 7 de septiembre de 2017, *Ispas*, C-298/16, p. 121.

70. Conclusiones del Abogado General Bobek, de 5 de junio de 2019, *Glenclore* C-189/18, p. 61.

71. Conclusiones del Abogado General Bobek, de 5 de junio de 2019, *Glenclore* C-189/18, pp 53 y 54

72. Conclusiones del Abogado General Bobek, de 5 de junio de 2019, *Glenclore* C-189/18, p. 55.

73. STJUE de 3 de julio de 2014, *Kamino*, asuntos acumulados C-129/13 y 130/13, p. 54 y ss. La Sentencia del TJUE en el asunto *Texdata Software* se traslada así a esta sentencia. En este asunto, el TJUE ha establecido que la imposición de una sanción «sin requerimiento previo y sin posibilidad de ser oído antes de la imposición de la sanción no afecta al contenido esencial del derecho fundamental de que se trata, ya que la interposición de un recurso motivado contra la resolución que impone la multa coercitiva determina la inaplicación inmediata de la misma y da lugar al inicio de un procedimiento ordinario en el que se garantiza el derecho a ser oído», STJUE de 26 de septiembre de 2013, *Texdata Software*, C-418/11.p.85.

74. STJUE de 22 de octubre de 2013, *Sabou*, C-276/12, p. 40.

75. Conclusiones del Abogado General Bobek, de 7 de septiembre de 2017, *Ispas*, C-298/16, p. 121.

76. Conclusiones del Abogado General Bobek, de 7 de septiembre de 2017, *Ispas*, C-298/16, p. 122.

*impuesto sobre el valor añadido, un particular debe tener la posibilidad de que se le transmitan, si así lo solicita, la información y los documentos incluidos en el expediente administrativo que la autoridad pública haya tomado en consideración para adoptar su resolución, a menos que la restricción del acceso a la información y documentos mencionados esté justificada por objetivos de interés general».*⁷⁷

El TJUE, en el caso *WebMindLicenses*,⁷⁸ consideró, bajo el principio general del derecho a la defensa, que para que las pruebas obtenidas en un proceso penal aún no concluido y desconocido para el contribuyente puedan ser utilizadas como base para la liquidación del impuesto, el contribuyente debe tener acceso a dichas pruebas y tener la oportunidad de ser oído en relación con ellas. Si no se cumple este requisito, dichas pruebas, obtenidas en un procedimiento penal y utilizadas en un procedimiento administrativo, deben ser inadmisibles y la decisión de las autoridades fiscales debe anularse en consecuencia.

El Abogado General se pronuncia del mismo modo en el asunto *Glencore* cuando considera que «*el hecho de que determinados documentos sean transferidos de un procedimiento a otro no implica, de por sí, violación alguna de los derechos de defensa del sujeto pasivo investigado en el último*». No obstante, esta posibilidad general está sujeta a restricciones si la administración fiscal se propone basarse en tales documentos en una decisión posterior, «*i) debe conceder acceso a ellos al sujeto pasivo afectado por la ulterior resolución en la que tales documentos puedan utilizarse como prueba, ii) debe dar a dicho sujeto pasivo ocasión a ser oído en relación con los mencionados documentos y a aportar pruebas que respalden sus argumentos y iii) debe examinar expresamente los documentos y su pertinencia para la resolución, incorporando, respondiendo o rebatiendo en su resolución los correspondientes argumentos del sujeto pasivo. A este respecto, es irrelevante si dichos documentos ya formaban parte de una resolución previa que haya adquirido firmeza*».⁷⁹

Se vulnera el principio del respeto del derecho de defensa, en concreto, el derecho de toda persona a ser oída antes de la adopción de una medida individual que le afecte desfavorablemente, aunque los particulares puedan expresar su opinión en una fase de reclamación administrativa posterior, cuando la legislación nacional no permite que los destinatarios de la liquidación, en ausencia de la audiencia previa, obtener la suspensión de su ejecución hasta su eventual revocación.⁸⁰

El derecho a la buena administración incluye también “el derecho de toda persona a ser oída, antes de que se adopte cualquier medida individual que le afecte negativamente”, o el principio de contradicción. Este principio también está integrado en el derecho de defensa.

Inicialmente, este principio se reconoció, en el ámbito del derecho de la competencia, de manera restrictiva y limitada a los procedimientos administrativos sancionadores.⁸¹ Posteriormente se ge-

77. STJUE de 9 de noviembre de 2017, *Ispas*, C-298/16. En relación a esta cuestión véase las Conclusiones del Abogado General Bobek, de 5 de junio de 2019, *Glencore*, C-189/18, pp 63 y 64 «63. Por otro lado, según reiterada jurisprudencia, el principio general de respeto de los derechos de defensa consagrado en el Derecho de la Unión no constituye una prerrogativa absoluta, sino que puede ser objeto de restricciones, siempre y cuando estas respondan efectivamente a objetivos de interés general perseguidos por la medida en cuestión y no constituyan, habida cuenta del objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que afecte a la propia esencia de los derechos así garantizados. Por lo tanto, el acceso al expediente se puede ver limitado en los casos en que resulte estrictamente necesario para salvaguardar importantes intereses públicos (por ejemplo, el secreto de una investigación penal en curso) o para evitar que se vean indebidamente afectados los derechos fundamentales de otras personas (por ejemplo, la confidencialidad de los datos personales o los secretos comerciales). 64. No obstante, corresponde a la Administración demostrar que se cumplen los requisitos de tales excepciones, lo cual queda sujeto al control jurisdiccional. En cualquier caso, las autoridades deben considerar la posibilidad de acceder a la revelación *parcial* de los documentos a los que sea aplicable alguna excepción, lo cual requiere, en particular, comprobar si es posible el acceso limitado a ciertas partes de los documentos sin exigir un esfuerzo desproporcionado a la Administración. A este respecto se ha de tener en cuenta que en el moderno entorno informático, el manejo de un gran volumen de documentos y su eventual edición se han simplificado considerablemente en comparación con la situación anteriormente existente».

78. STJUE de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, p. 88. El artículo 41 de la CDFUE no es de aplicación a este litigio, ya que atendiendo a la literalidad del mismo, éste no va dirigido a los Estados miembros sino a la UE.

79. Conclusiones del Abogado General Bobek, de 5 de junio de 2019, *Glencore*, C-189/18, pp 40 y 41.

80. STJUE de 3 de julio de 2014, *Kamino*, Asuntos acumulados c-129 /13 y 130/13.

81. STJUE de 29 de junio de 1994, *Fiskano*, C-135/92, p. 40 «Del conjunto de esta jurisprudencia se deduce que el respeto del

neraliza el ámbito de aplicación de este principio. En primer lugar, este derecho se amplió a las fases anteriores de investigación de los procedimientos administrativos sancionadores. Por lo tanto, desde la fase de investigación preliminar, se debe respetar el derecho a la representación legal y el carácter privilegiado de la correspondencia entre el abogado y el cliente,⁸² así como el derecho, por una parte, a ser informado sobre los fines perseguidos y el fundamento jurídico de la solicitud de información y, por otra, a que la información así obtenida no sea utilizada posteriormente fuera del contexto jurídico en el que se realizó la solicitud.⁸³ En segundo lugar, ahora, para que se aplique este principio, sólo es necesario que se produzca una consecuencia desfavorable o perjudicial para una persona. Y finalmente, el derecho de defensa, como principio general del derecho de la UE, incluso en ausencia de disposiciones expresas, debe ser respetado⁸⁴ y puede ser invocado directamente por los particulares ante los tribunales nacionales.⁸⁵

La Jurisprudencia del TJUE ha afirmado que, para que una violación del derecho de defensa se traduzca en una anulación, debe concluirse que, de no haber sido por esa irregularidad, el resultado del procedimiento podría haber sido diferente.⁸⁶

Esta jurisprudencia ha evolucionado favorablemente para los particulares, considerando que la violación cometida del derecho de defensa no se remedia por el mero hecho de que el acceso al expediente haya sido posible durante el proceso judicial. Esta circunstancia no devuelve al particular a la situación en la que se encontraría si hubiera podido basarse en esos documentos para presentar sus observaciones escritas y orales a la Administración en el procedimiento administrativo. Por lo tanto, el conocimiento tardío del expediente no es una solución adecuada para la violación del derecho de defensa.

Por consiguiente, el particular no tiene que demostrar que, si hubiera tenido acceso al expediente de la decisión administrativa, su contenido habría sido diferente, sino sólo que habría podido utilizarlo en su defensa.⁸⁷

Esta última afirmación se ha hecho en el ámbito del derecho de la competencia, por lo que la cuestión es en qué medida puede aplicarse en los procedimientos fiscales, debido a que «*la naturaleza de los procedimientos es simplemente muy diferente*». El derecho de la competencia impone sanciones de tal naturaleza y grado que alcanzan un carácter cuasi penal. En cambio, los procedimientos fiscales tienen por objeto determinar el importe del impuesto adeudado.⁸⁸

De lo anterior se pueden extraer dos conclusiones. La primera conclusión es que estas consecuencias legales son aplicables a los procedimientos administrativos sancionadores,⁸⁹ y por tanto, deben ser observadas en los procedimientos tributarios que imponen sanciones. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia confirma que la apreciación de si se ha producido una violación del derecho de defensa, incluido el derecho de acceso al expediente, en un caso concreto debe efectuarse teniendo en cuenta no sólo las circunstancias específicas de que se trate, sino también la naturaleza del

derecho de defensa exige que toda persona a la que se le pueda imponer una sanción tenga ocasión de dar a conocer de modo útil su punto de vista sobre los elementos considerados por la Comisión para imponer la sanción».

82. STJUE de 17 de octubre de 1989, *Dow Benelux*, C-85/87, pp 26 y 27.

83. STJUE de 16 de julio de 1992, *Asociación Española de la banca y otros*, C-67/91 p. 36.

84. SSTJUE de 12 de febrero de 1992, *Netherland v. Commission* asuntos acumulados C-48/90 y 66/90, p. 37; de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C- 419/14 p. 84 y de 22 de octubre de 2013, *Sabou*, C-276/12, p. 38.

85. STJUE de 3 de julio de 2014, *Kamino*, asuntos acumulados C-129/13 y 130/13.

86. STJUE de 11 de noviembre de 1987, *France v. Commission*, C-259/85, p. 13.

87. STJUE de 6 de julio de 1999, *Hercules Chemicals v. Commission*, C-51/92, pp 75a 81; de 25 de octubre de 2011, *Solvay v. Commission*, C-110/10 P; de 15 de octubre de 2002, *Limburgse and others v. Commission* (Asuntos acumulados C 238/99 P, C 244/99 P, C 245/99 P, C 247/99 P, C 250/99 P aC 252/99 P y C 254/99); de 7 de enero de 2004, *Aalborg Portland and other* (Asuntos acumulados C 204/00 P, C 205/00 P, C 211/00 P, C 213/00 P, C 217/00 P y C 219/00 P).

88. Conclusiones del Abogado General Bobek, de 7 de septiembre de 2017, *Ispas*, C-298/16, p.108.

89. El TJUE ha declarado que el artículo 48 CDFUE se aplica en el context de los procedimientos del derecho de la competencia, STJUE de 22 de noviembre de 2012, *E. ON Energie v. Commission*, C-89/11, pp 72 y 73.

acto de que se trate y las normas jurídicas que regulan la materia en cuestión.⁹⁰ Esto significa que los diferentes requisitos que se derivan del principio del respeto del derecho de defensa y las consecuencias derivadas de su violación pueden variar en función de los elementos anteriormente mencionados.

La segunda conclusión, una vez delimitado el ámbito de aplicación de tales consecuencias jurídicas, es que el derecho de defensa en el Derecho de la UE no sólo se integra en los procesos judiciales, sino que es un derecho que protege al individuo en los procedimientos administrativos, y ese derecho no siempre puede ser reparado en la fase judicial posterior. Desde esta perspectiva, se supera la posición del TEDH analizada al exponer el derecho a un proceso justo. Como hemos visto, el TEDH, en procedimientos de carácter sancionador, desde una perspectiva global, reconoció que durante la fase jurisdiccional se podía reparar el posible daño al derecho de defensa que se produjo durante el procedimiento administrativo.

3.4. El asunto Sabou

El TJUE en el caso Sabou⁹¹ se centra en el análisis de la eficacia y el alcance del derecho a ser oído regulado en la legislación checa en relación con el intercambio de información fiscal regulado por el Derecho de la UE. El Sr. Sabou reclamó que las autoridades fiscales checas habían obtenido información sobre él ilegalmente. En primer lugar, no le informaron de su petición de asistencia a otras autoridades, por lo que no pudo participar en la formulación de las preguntas dirigidas a dichas autoridades. En segundo lugar, no había sido invitado a participar en el interrogatorio de testigos en otros Estados miembros, a diferencia de los derechos que le asisten en virtud de la legislación checa en procedimientos nacionales similares. El Tribunal Supremo Administrativo checo plantea las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas:

- ¿Tiene el contribuyente derecho a ser informado de la decisión de las autoridades fiscales de solicitar información de conformidad con la Directiva 77/799/CEE? ¿Tiene el contribuyente derecho a participar en la formulación de dicha solicitud?
- ¿Tiene un contribuyente derecho a participar en el interrogatorio de testigos en el Estado miembro requerido? ¿Está obligado el Estado miembro requerido a informar previamente al contribuyente de cuándo se va a interrogar al testigo, si así se lo ha solicitado el Estado miembro requirente?
- ¿Debe la información facilitada respetar un determinado contenido mínimo, de modo que quede claro de qué fuentes y por qué medio las autoridades requeridas han obtenido dicha información? ¿Puede el contribuyente impugnar la exactitud de la información obtenida por las autoridades fiscales requirentes, por ejemplo, por vicios de procedimiento del procedimiento en el Estado requerido?

El tribunal centra su análisis en el principio general del respeto del derecho de defensa, que incluye el derecho a ser oído. El Tribunal de Justicia ignora la aplicación del artículo 41 de la CDFUE, el derecho a una buena administración, ya que la Carta Europea no estaba en vigor cuando se planteó la cuestión prejudicial. En cualquier caso, el artículo 41 no habría sido aplicable porque este derecho sólo se aplica a los órganos de la UE, y no a los Estados, según la opinión mayoritaria del Tribunal. Sin embargo, el derecho de defensa, como principio general del Derecho de la UE, incluso en ausencia de disposiciones expresas, debe ser respetado y garantizado, cuando se aplica el Derecho de la UE, tanto por los órganos de la UE como por los Estados miembros.⁹² A este respecto, el Tribunal de Justicia ha señalado que «Sin perjuicio del respeto del Derecho comunitario y, en particular, de sus principios fundamentales, incumbe pues al Derecho nacional definir las

90. STJUE de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, p. 97.

91. STJUE de 22 de octubre de 2013, *Sabou*, C-276/12.

92. STJUE de 19 de junio de 1997, *Air Inter Sa v Commission* T-260/94, p. 65.

modalidades procesales apropiadas para garantizar el derecho de defensa de los interesados. Estas garantías pueden diferir de las que se aplican en los procedimientos comunitarios».⁹³

Por último, hay que señalar que el derecho a ser oído no es absoluto cuando el reconocimiento del derecho en cuestión implica o puede implicar el fracaso de la finalidad de la medida administrativa.⁹⁴

Desde esta perspectiva -para determinar si el contribuyente tiene derecho a ser informado de la solicitud de intercambio de información, si el contribuyente tiene derecho a participar en la formulación de esta solicitud de información, si el contribuyente tiene derecho a participar en la audiencia de testigos en el Estado requerido o si dicho Estado tiene la obligación de informar al contribuyente antes de la fecha de la audiencia-, el planteamiento adoptado por el Abogado General y el Tribunal de Justicia es correcto cuando se preguntan a sí mismos si la aplicación del Estado checo en la solicitud de intercambio de información fiscal presupone, por una parte, que se considere o no al Sr. Sabou como destinatario del requerimiento y, por otra, que éste tenga o no efectos negativos sobre el Sr. Sabou, circunstancias que, en su caso, permitirían hacer efectivo el derecho a ser oído.

De las normas del Derecho de la UE se desprende que éste se limita a regular las relaciones entre los Estados miembros, de modo que el destinatario del intercambio de información será necesariamente otro Estado. No obstante, es posible considerar que el resultado de esta solicitud de intercambio de información puede tener efectos jurídicos indirectos para el sujeto pasivo y, a este respecto, perjudicarlo.

En efecto, el derecho a ser oído no existe para todas las decisiones de una autoridad, sino sólo para las decisiones «de carácter oneroso» es decir, las medidas que «afectan negativamente» a una persona o las decisiones que «afectan significativamente» a los «intereses» de una persona. Por consiguiente, la cuestión es si una solicitud de información con arreglo al artículo 2 de la Directiva de asistencia mutua constituye una decisión de este tipo. El Abogado General Kokott considera que «la decisión sobre una solicitud de información con arreglo al artículo 2 de la Directiva de asistencia mutua puede tener indirectamente efectos jurídicos sobre el contribuyente y de este modo ser lesiva», pero también considera que esta decisión «no puede analizarse de modo aislado», porque esta decisión «constituye una medida de investigación en el marco de un procedimiento administrativo que termina con una liquidación tributaria».⁹⁵

Por lo tanto, la cuestión sería si estos efectos negativos son tan graves como para exigir el cumplimiento del derecho a ser oído en el curso de toda la actividad cubierta por el intercambio de información. No hay que olvidar que la finalidad del intercambio de información es simplemente facilitar la realización de una investigación, es decir, preparar el contenido de una decisión tributaria que tiene efectos jurídicos para el contribuyente.

El Tribunal de Justicia Europeo y el Abogado General consideran acertadamente que la fase de investigación, durante la cual se recoge la información y que incluye el intercambio de información entre el Estado requirente y el Estado requerido, debe distinguirse de la fase contenciosa, entre las autoridades fiscales y el contribuyente, que comienza cuando se notifica al contribuyente la propuesta de liquidación. La protección del contribuyente está garantizada por el hecho de que la persona interesada sea oída antes de que se adopte la decisión al final del procedimiento administrativo y, por lo tanto, debe estar garantizada en el Estado requirente.⁹⁶ Esta segunda etapa «implica nece-

93. STJUE de 10 de noviembre de 1993, *Otto vs Postbank*, C-60/92, p. 14.

94. Conclusiones del Abogado General Kokott, de 6 de junio de 2013, *Sabou*, C-276/12, p. 61.

95. Conclusiones del Abogado General Kokott, de 6 de junio de 2013, *Sabou*, C-276/12, pp 51,52,53 y 56.

96. Conclusiones del Abogado General Kokot, de 6 de junio de 2013, *Sabou*, C-276/12, p. 57. However, El Abogado General no excluye la existencia de medidas de investigación tan onerosas en sí mismas que la protección de la persona interesada requiera el derecho a ser oída, aunque es el caso en el presente asunto. STJUE de 22 de octubre de 2013, *Sabou*, C-276/12, p. 40.

sariamente, para el contribuyente el respeto de ciertos derechos, como el de impugnar la eventual decisión final ante un juez».⁹⁷

Por consiguiente, el TJUE considera que el derecho fundamental a ser oído «debe interpretarse en el sentido de que no atribuye al contribuyente de un Estado miembro ni el derecho a ser informado sobre la solicitud de asistencia dirigida por dicho Estado a otro Estado miembro con el fin de verificar los datos facilitados por el contribuyente en el marco de su declaración del impuesto sobre la renta, ni el derecho a participar en la formulación de la solicitud enviada al Estado miembro requerido, ni tampoco, por último, el derecho a tomar parte en el examen de testigos efectuados por este último Estado».⁹⁸ Sin embargo, «nada impide que un Estado miembro haga extensivo el derecho a ser oído a otras actuaciones de la fase de inspección».⁹⁹

Cuando la inspección fiscal se lleva a cabo exclusivamente sobre los datos presentados por el contribuyente, es evidente que el derecho de defensa no requiere que el contribuyente sea oído. La solución debería ser la misma, cuando se utilice el intercambio de información para investigar datos del contribuyente facilitados por terceros, o datos desconocidos del contribuyente, ya que sería posible ejercer el derecho a ser oído antes de que se tome la decisión al final del procedimiento fiscal.

La sentencia Sabou también plantea la cuestión de si el Estado requerido tiene la obligación de aplicar, en su territorio, los derechos y garantías procesales establecidos por el Estado requirente. El Abogado General Kokott considera que «de la Directiva 77/799 no se deriva directamente la existencia de tal obligación para el Estado miembro requerido»¹⁰⁰ y afirma que «el procedimiento de investigación del Estado miembro requerido únicamente se regirá por su Derecho procedimental nacional, del que se desprenderán los derechos y obligaciones de los interesados».¹⁰¹

La conclusión no puede ser diferente a la luz del *principio de equivalencia* y del *principio de actuación por cuenta propia*. Estos principios, en mi opinión, se han establecido para facilitar el intercambio de información y su eficacia. El segundo principio implica que la autoridad requerida seguirá los mismos procedimientos que cuando actúa por propia iniciativa o a petición de otra autoridad de su propio Estado miembro. El principio de equivalencia implica que el Estado miembro requerido no está obligado a realizar investigaciones ni a comunicar información si la realización de tales investigaciones o la recopilación de la información solicitada para sus propios fines fuera contraria a su derecho.¹⁰²

En el Derecho de la UE, para llevar a cabo un intercambio de información no se tienen en cuenta los límites establecidos por el Estado solicitante, a diferencia de lo que ocurre en el Derecho internacional. Esta deficiencia no se ha resuelto, ni en la Directiva 77/799/CEE, ni en la Directiva 2011/16/UE, por lo que puede concluirse que esta omisión es el resultado de una opción legislativa para hacer eficiente el intercambio de información. De hecho, la referencia a la legislación del Estado requerido que hace el Derecho de la UE, en virtud del principio de equivalencia, conlleva la limitación de la autonomía procesal del Estado requirente.

El caso Sabou se centra en una cuestión muy relevante, la utilización por el Estado requirente de la información obtenida por el Estado requerido, de conformidad con su ordenamiento jurídico pero sin respetar los derechos y garantías establecidos por el Estado requirente, a cuyo respecto el Estado requerido no está vinculado.

La solución dada en el derecho internacional no es uniforme, aunque se acepta generalmente que la información intercambiada debe ser conforme a las condiciones establecidas por el Estado re-

97. Conclusiones del Abogado General Wathelet, *Berlioz*, C-682/15, p. 116.

98. STJUE de 22 de octubre de 2013, *Sabou*, C-276/12, p. 46.

99. STJUE de 22 de octubre de 2013, *Sabou*, C-276/12, p. 45.

100. Conclusiones del Abogado General Kokot, de 6 de junio de 2013, *Sabou*, C-276/12, p. 67.

101. Conclusiones del Abogado General Kokot, de 6 de junio de 2013, *Sabou*, C-276/12, p. 72.

102. Directiva 2011/16/UE, artículos 17.2 y 6.3

quirente, de lo contrario, el contribuyente afectado por el intercambio puede oponerse a ello. En mi opinión, la solución internacional no puede aplicarse al intercambio de información tributaria regulado por la UE. En la UE se alcanza una solución aparentemente paradójica. La finalidad que se pretende conseguir con este intercambio de información no es sólo un objetivo de los Estados miembros, la correcta aplicación del impuesto, sino también un objetivo de la UE, la lucha contra la evasión fiscal para lograr el correcto funcionamiento del mercado.

La cuestión es si el Estado requirente debe evitar utilizar la información recibida, en virtud de las disposiciones del Derecho de la Unión, cuando el Estado miembro requerido no haya respetado las garantías que el Derecho del Estado requirente ofrece a los contribuyentes o, en otra perspectiva, si el contribuyente puede invocar este incumplimiento ante la autoridad judicial del Estado requirente para hacer ineficaz el uso de la información intercambiada. En mi opinión, ni el Estado solicitante puede ignorar la información, ni el contribuyente puede oponerse a su uso en los tribunales por este motivo. Sin embargo, no cabe duda de que el contribuyente puede impugnar y discutir la eficacia de la información intercambiada con cualquier otro argumento ante la autoridad o los tribunales del Estado requirente.

No obstante, esta solución no entra en conflicto con el enfoque de proporcionalidad adoptado por el TEDH en el asunto *F.S. v. Alemania*, ya que en el asunto *Sabou* no se trata de *qué* información se puede intercambiar -de hecho, se estaba comprobando la información declarada por el propio contribuyente- sino de *cómo* se obtuvo la información que debe intercambiarse.

Estos distintos fines, una vez que el Estado requerido en el intercambio de información haya respetado los principios y derechos fundamentales de la UE, hacen que la información obtenida e intercambiada sea plenamente efectiva en el Estado requirente. Dado que la lucha contra la evasión fiscal y el buen funcionamiento del mercado no puede estar condicionada por un ordenamiento jurídico estatal, aunque éste prevea garantías más amplias que las del Estado requerido y a las que el Derecho de la UE ha considerado adecuadas. El uso de la información recibida de otro Estado miembro, siempre que haya respetado las normas mínimas de los principios y derechos generales de la UE, debe ser obligatorio, porque de lo contrario sería tanto como dejar la consecución concreta de un objetivo de la Unión a la discrecionalidad de un Estado miembro.

Esta es una solución que se ajusta al llamado principio de la “*better law*”, que es la opción adoptada por la UE a la hora de definir, en la aplicación de sus derechos fundamentales y principios generales, el contenido que mejor se adapte a la consecución de los objetivos de la UE. De este modo se evita que una mayor protección de los contribuyentes, en un Estado miembro, se convierta en un obstáculo para la eficacia del intercambio de información fiscal en la UE.¹⁰³

Por último, en cuanto al contenido de la información. El Abogado General Kokott considera que «*en virtud del artículo 1, apartado 1, y del artículo 2 de la Directiva 77/799, el Estado miembro requerido está obligado, en principio, a informar también sobre la investigación en la que se basa el resultado comunicado*».¹⁰⁴ Evidentemente, esta elección aumentaría el valor probatorio de la información intercambiada y, por lo tanto, su eficacia. Desde el punto de vista del contribuyente, esto significaría reforzar su defensa y, por tanto, sus derechos. Sin embargo, el Tribunal de Justicia no comparte este punto de vista, al afirmar que la Directiva 77/799/CEE «*no impone ninguna exigencia particular en lo que atañe al contenido de la información transmitida*».¹⁰⁵

103. Para un comentario específico sobre el asunto *Sabou* véase F. Fernández Marín, *La tutela nazionale del contribuente nello scambio comunitario d'informazioni*, in *Rassegna Tributaria* n° 6, 2014.

104. Conclusiones del Abogado General Kokot, de 6 de junio de 2013, *Sabou*, C-276/12, p. 82.

105. STJUE de 22 de octubre de 2013, *Sabou*, C-276/12.

4. El derecho de defensa y el derecho a la protección de datos personales

4.1. Marco reglamentario para el derecho a la protección de datos personales en la UE

El derecho a la protección de los datos personales, en el ámbito del Consejo de Europa y de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, se ha incluido en el artículo 8 CEDH -derecho al respeto a la vida privada y familiar-, como consecuencia de la amplia concepción que el TEDH mantiene del concepto de vida privada,¹⁰⁶ tratándolo como una manifestación más específica del derecho a la intimidad en relación con el tratamiento de datos personales.

La regulación de este derecho en el Consejo de Europa era inicialmente unitaria, pero las insuficiencias del artículo 8 del Convenio para proteger a las personas del abuso de la tecnología de la información llevaron a la promulgación del Convenio núm. 108 para la protección de las personas con respecto al tratamiento automatizado de datos de carácter personal, de 28 de enero de 1981.¹⁰⁷

Sin embargo, la regulación de tales derechos en la legislación de la UE es independiente. El artículo 7 CDFUE regula el «*respeto de la vida privada y familiar*» y el artículo 8 CDFUE regula la «*derecho a la protección de los datos personales*».

De lo anterior se desprende una cuestión ¿es aplicable dicha interpretación del TEDH en el Derecho de la UE, una vez que, en este ordenamiento jurídico, existe una regulación separada de ambos derechos?

Los derechos garantizados en el artículo 7 de la CDFUE corresponden a los garantizados en el artículo 8 del CEDH. Así pues, de conformidad con el artículo 52 de la CDFUE, el significado y el alcance de este derecho son los mismos que los del artículo correspondiente del CEDH. De ello se deduce que las limitaciones que pueden imponerse legítimamente a este derecho son las mismas que las permitidas por el artículo 8 del CEDH. Según el artículo 52 de la Carta, cuando existe una correspondencia entre los derechos de ésta y los del CEDH, «el Derecho de la Unión sólo permite al Tribunal de Justicia apartarse de la jurisprudencia del TEDH en la medida en que el primero confiera a determinados derechos una protección más extensa que el segundo»,¹⁰⁸ es decir, estos derechos, en el Derecho de la UE, no pueden tener una protección inferior a la establecida por la jurisprudencia del TEDH.

El artículo 8 de la CDFUE se basa en el artículo 286 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea¹⁰⁹ y en 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 estos datos,¹¹⁰ así como en el artículo 8 del CEDH y en el Convenio del Consejo de Europa de 28 de enero de 1981. Sin embargo, en este caso, debe entenderse que este derecho se ejerce en las condiciones establecidas por el Reglamento (UE) 2016/679¹¹¹ y puede limitarse en las condiciones establecidas en el artículo

106. De hecho, «the notion of private life is not limited to an “inner circle” in which the individual may live his own personal life as he chooses, but extends to relations with the outside world and may include professional and business activities» STEDH *Niemietz v Germany*, 16 de diciembre de 1992, núm. de demanda 13710/88, p. 29, circunstancia que remarca su trascendencia tributaria.

107. STEDH *Z v Finland*, núm. de demanda 22009/1993, de 25 de febrero de 1997, p. 95 «The Court will take into account that the protection of personal data, (...), is of fundamental importance to a person's enjoyment to this or her right to respect for private and family life as guaranteed by Article of the Convention».

108. Conclusiones del Abogado General Kokott, de 30 de marzo de 2017, *Pušár*, C-73/16, p. 123.

109. Actual artículo 16 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

110. Actualmente esta materia está regulada por el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento General de protección de datos).

111. Reglamento por el que se deroga la Directiva 95/46/CE.

52 de la Carta, por lo tanto, sin referencia alguna a las limitaciones previstas en el artículo 8 del CEDH. Las explicaciones de la Carta consideran este derecho diferente de los enumerados en el Convenio Europeo de Derechos Humanos.¹¹²

Sin embargo, debe aclararse que el alcance del derecho fundamental a la protección de los datos personales del artículo 8 del CDFUE no se ve afectado por el artículo 2 del Reglamento (UE) 2016/679. Esto se desprende, en particular, del artículo 51, apartado 1, del CRFUE. En él se establece que los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la UE se aplican en todas las situaciones regidas por el Derecho de la UE. Por lo tanto, la CDFUE es aplicable a las sanciones en el ámbito de la fiscalidad¹¹³ -pero el Reglamento no-, en la medida en que se refieran a las disposiciones fiscales del Derecho de la UE.¹¹⁴ Si esto último no ocurre, se debería aplicar el artículo 8 del CEDH.¹¹⁵

A pesar de esta regulación separada de estos derechos en dos artículos de la Carta Europea, la realidad del análisis del desarrollo normativo en la UE del derecho a la protección de datos personales, es decir, el artículo 52 de la Carta y el artículo 23 del Reglamento (UE) 2016/679, se afirma que los requisitos establecidos para limitar este derecho fundamental corresponden a los del artículo 8 del CEDH. Del mismo modo, del análisis de la jurisprudencia del TJUE sobre el derecho a la protección de datos personales se desprende que el Tribunal identifica, en su origen, ambos derechos, el derecho a la vida privada y el derecho a la protección de datos personales, extendiendo a este último la doctrina jurisprudencial del TEDH sobre el artículo 8 del CEDH.

La protección que ofrece el Reglamento (UE) 2016/679 debe aplicarse a las personas físicas y al tratamiento automatizado de datos de carácter personal, así como al tratamiento manual.¹¹⁶ Desde el punto de vista del intercambio de información, esto significa que la protección que ofrece el Reglamento debe aplicarse a todos los intercambios de información, es decir, el intercambio de información previa solicitud, el intercambio automático de información y el intercambio espontáneo de información.

4.2. Derecho a la intimidad y Derecho a la “autodeterminación informativa”.

El derecho al respeto de la vida privada y familiar no es absoluto, por lo que puede sufrir limitaciones. En cualquier caso, estas limitaciones deben interpretarse restrictivamente porque afectan a un derecho fundamental. Sin embargo, una injerencia en este derecho no constituye una violación del artículo 8 del CEDH, siempre que la injerencia «esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás».

112. Proyecto de Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, de 11 de octubre de 2000, CHARTE 4473/00

113. STJUE de 26 de febrero de 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, p. 27.

114. IVA, impuestos especiales, también cuestiones específicas de fiscalidad directa sujetas a la legislación de la UE (medidas de armonización o cuando las libertades fundamentales están restringidas).

115. Conclusiones del Abogado General Kokott, de 30 de marzo de 2017, *Puškár*, C-73/16, p. 29.

116. No obstante, es importante recordar que las disposiciones de la Directiva 2002/58/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de julio de 2002, relativa al tratamiento de los datos personales y a la protección de la intimidad en el sector de las comunicaciones electrónicas (Directiva sobre la privacidad y las comunicaciones electrónicas), «especifican y completan la Directiva 95/46/CE a los efectos mencionados en el apartado 1. Además, protegen los intereses legítimos de los abonados que sean personas jurídicas» y que «la presente Directiva armoniza las disposiciones de los Estados miembros necesarias para garantizar un nivel equivalente de protección de las libertades y los derechos fundamentales, y, en particular, del derecho a la intimidad, en lo que respecta al tratamiento de los datos personales en el sector de las comunicaciones electrónicas, así como la libre circulación de tales datos y de los equipos y servicios de comunicaciones electrónicas en la Comunidad».

La Comisión¹¹⁷ se ha pronunciado sobre la posible violación del artículo 8 del CEDH, en un intercambio espontáneo de información fiscal entre Alemania y los Países Bajos, en el ámbito de aplicación de la Directiva 77/779/CEE, en cuestiones relacionadas con la determinación de los impuestos, cuando hubiera razones para suponer que se habían evadido impuestos en los Países Bajos. Esta información se obtuvo legalmente en el contexto de un procedimiento de evasión fiscal llevado a cabo contra un tercero. En consecuencia, sin conocimiento previo del contribuyente que será investigado en los Países Bajos.

La Comisión considera que la divulgación de información fiscal constituye una injerencia en el derecho conferido por el artículo 8, apartado 1, del CEDH. Tal injerencia violará el artículo 8 si no está justificada en virtud del párrafo 2 del artículo 8 por ser conforme a la ley y necesaria en una sociedad democrática para lograr uno de los objetivos mencionados en el mismo. La Comisión observa que la transmisión de la información en cuestión se basó en la legislación alemana por la que se transpuso la Directiva 77/779/CEE, confirmando la concurrencia del principio de legalidad, por lo que la interferencia es considerada conforme con el Derecho alemán. La Comisión considera que «la medida en cuestión se adoptó en interés del bienestar económico del país y también tenía por objeto la prevención de la delincuencia». Por último, la Comisión examina si tal interferencia era necesaria en una sociedad democrática para lograr dicho objetivo.

Por consiguiente, la Comisión determinó que existían razones pertinentes para el intercambio de información -el contribuyente estaba evadiendo impuestos en los Países Bajos y la correcta determinación de los impuestos en los Estados miembros de la CE- y concluyó que las medidas adoptadas eran proporcionales a los objetivos legítimos perseguidos, ya que la información intercambiada era información que el contribuyente habría tenido que facilitar a las autoridades fiscales neerlandesas.

Es interesante observar que la proporcionalidad, como parámetro de interferencia legítima en la vida privada de una persona, muestra su eficacia, no en relación con las medidas adoptadas para obtener información por el Estado requerido, ni como límite al uso de la información por el Estado requirente. La efectividad de la proporcionalidad determina el intercambio o no de información. Esta conclusión es importante porque el contribuyente puede oponerse al intercambio de información obtenida por el Estado requerido por iniciativa propia, pero que no puede ser obtenida en el Estado requirente.¹¹⁸

El TEDH¹¹⁹ establece que la divulgación de información bancaria a las autoridades fiscales de otro Estado a través de un convenio bilateral (EE.UU. y Suiza) constituye una infracción del artículo 8, pero que esta infracción no constituye una violación del artículo 8, ya que cumple los requisitos del segundo párrafo de dicho artículo. En efecto, el TEDH afirma que la medida era conforme a la ley, porque no es contraria a este requisito que la aplicación retroactiva del tratado bilateral fuese imprevisible. Las disposiciones sobre cooperación administrativa, incluidas las relativas al intercambio de información, son de carácter procedimental y, por lo tanto, se aplican, en principio, a todos los procedimientos en curso o futuros, incluidos los relativos a los ejercicios fiscales anteriores a su adopción.¹²⁰

El TEDH¹²¹ también acepta que el desarrollo de un procedimiento de inspección, en el marco de un procedimiento de asistencia mutua de la Directiva 77/779/CEE, y el intercambio de información fis-

117. *Decisión de la Comisión Europea de Derechos Humanos F.S. v Germany*, de 27 de noviembre de 1996, núm. de demanda 30128/96.

118. Esta posibilidad de defensa del contribuyente se suma a las posibles vías de defensa permitidas en las disposiciones reguladoras del intercambio de información, tanto en el Estado requerido, para las acciones desarrolladas para obtener la información, como en las del Estado requirente en relación con el uso de la información intercambiada.

119. *STEDH G.S.B. v Switzerland*, núm. de demanda 28601/11, de 22 de diciembre de 2015

120. Además, no puede alegarse que la anterior práctica restrictiva de las autoridades suizas en materia de cooperación administrativa en el ámbito fiscal haya creado una posible confianza legítima por parte del solicitante de que pueda seguir invirtiendo sus activos en Suiza sin ninguna supervisión por parte de las autoridades competentes de los Estados Unidos, o incluso libre simplemente de la posibilidad de investigaciones retroactivas.

121. *ECTHR Decision Othymia Investments BV v the Netherlands*, núm. de demanda 75292/10, de 16 de junio de 2015.

cal obtenida en este procedimiento sin el conocimiento previo de la persona investigada constituye una injerencia en el artículo 8, pero no una violación del derecho a la intimidad, porque la transposición de esta Directiva constituye una base jurídica adecuada para esta injerencia. El TEDH considera, en relación con el derecho a ser oído, que el hecho de que el demandante no sea el contribuyente y, por lo tanto, no esté directamente afectado por la sentencia Sabou,¹²² no puede ser un elemento decisivo. En consecuencia, el TEDH ha aceptado «en el contexto de “los intereses de la seguridad nacional” y “la seguridad pública” y “la prevención de la delincuencia”, que los métodos de investigación pueden tener que utilizarse de manera encubierta». El TEDH «considera que lo mismo se aplica en materia de fiscalidad: no puede ser un requisito del artículo 8 del Convenio que se notifique previamente a todas las personas potencialmente implicadas la realización de investigaciones fiscales o los intercambios de información tributaria».

El Tribunal de Justicia Europeo en el asunto *WebMindLicense*¹²³ consideró que las pruebas obtenidas en un procedimiento penal paralelo que aún no ha concluido, como la interceptación de comunicaciones o la incautación de correos electrónicos, que deben utilizarse en un procedimiento fiscal, constituyen interferencias con el derecho a la intimidad del artículo 7 de la CDFUE. Por consiguiente, estas limitaciones sólo son posibles si están previstas por la ley y si, respetando el principio de proporcionalidad, son necesarias y responden realmente a objetivos de interés general reconocidos por la UE.

El TJUE considera que debe examinarse, en primer lugar, si dicha injerencia estaba prevista por la ley y si era necesaria en el marco de un procedimiento penal¹²⁴ y, en segundo lugar, si la utilización de tales pruebas por parte de la administración fiscal para la determinación del impuesto estaba prevista por la ley y si era necesaria. En particular, debe evaluarse si la utilización de tales pruebas es proporcionada al objetivo perseguido, examinando si toda la información necesaria no podría haberse obtenido por medio de una investigación que interfiera menos con el derecho garantizado por el artículo 7 de la CDFUE. El TJUE considera que un parámetro válido para evaluar la proporcionalidad de la interferencia en el derecho a la vida privada del artículo 7 de la CDFUE es el intercambio de información entre los Estados miembros, es decir, en el presente caso, si con arreglo al Reglamento (CE) 904/2010¹²⁵ puede obtenerse dicha información.

A la luz de lo anterior, se puede afirmar que si bien ambos derechos forman parte de un todo -respeto de la vida privada-, sin embargo, desde una perspectiva negativa de limitación de la injerencia de los poderes públicos en la esfera privada de los individuos, se podría considerar que el artículo 8 del CEDH se refiere a la fase de obtención de la información, mientras que el derecho a la protección de los datos personales se refiere a los datos en poder de la administración.

En este último caso, como se puede ver más adelante, el régimen jurídico establece límites al tratamiento de los datos por parte de la administración y un conjunto de derechos para las personas afectadas por dicho tratamiento. Esta doble perspectiva¹²⁶ integra el contenido de lo que la doctrina

STJUE de 22 de octubre de 2013, *Sabou*, C-276/12.

122. STJUE de 22 de octubre de 2013, *Sabou*, C-276/12.

123. STJUE de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14.

124. Desde esta perspectiva, el TJCE considera que el hecho de que la incautación de correos electrónicos se haya llevado a cabo sin autorización judicial, aunque constituye una violación del artículo 7 del CRFUE, sin embargo, estima que esta carencia puede contrarrestarse con la puesta a disposición de la persona afectada de un control judicial *ex post factum* relativo tanto a la legalidad como a la necesidad de la incautación. Esto significa, como hace el TEDH en relación con el derecho a un juicio justo, reevaluar el respeto de los derechos fundamentales y su integridad dentro del conjunto de los procedimientos considerados globalmente, en apoyo de esta interpretación el TJUE trae a colación una sentencia del TEDH, *Smirnov / Rusia*, de 7 de junio de 2007, *núm. de demanda 71362/01*, p. 45.

125. Reglamento (UE) 904/2010, 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

126. Esta doble protección ha sido reconocida por la Sentencia del TEDH *Johnston and Others v Ireland* *núm. de demanda 9697/82*, de 18 de diciembre de 1986, «Although the essential object of Article 8 is to protect the individual against arbitrary interference by the public authorities, there may in addition be positive obligations inherent in an effective “respect” for family life», p. 55. En relación con los datos personales esta doble protección ha sido reconocida, desde

ha llamado el derecho a la «autodeterminación informativa».¹²⁷ En consecuencia, se puede concluir que el contenido esencial del derecho a la «autodeterminación informativa», a diferencia del derecho a la intimidad, es el conjunto de facultades y derechos que permiten a su titular el control efectivo de sus datos personales tratados. Este conjunto de garantías integra lo que se denomina «*habeas data*».

4.3. Principios aplicables al tratamiento de datos personales

De acuerdo con el Reglamento General de Protección de Datos,¹²⁸ sin perjuicio de las excepciones permitidas por el artículo 23,¹²⁹ todo tratamiento de datos personales debe cumplir, en primer lugar, con los principios relativos al tratamiento de datos personales establecidos en el artículo 5 -lo que se conocía en el artículo 6 de la Directiva 95/46 como «principios relativos a la calidad de los datos»- y, en segundo lugar, con una de las condiciones establecidas para la legalidad del tratamiento enumeradas en el artículo 6.¹³⁰ Estos principios, aplicables al tratamiento de datos personales,¹³¹

una perspectiva positive en la STEDH *Gaskin v UK* Judgment (el derecho de acceso del interesado), *núm. de demanda 10454/83*, de 7 de julio de 1989, y en la STEDH *Rees v UK* (el derecho de rectificación de datos) *núm. de demanda 9532/81*, de 17 de octubre de 1986 y desde una perspectiva negativa en la STEDH *Leander v Sweden*, *núm. de demanda 9248/81*, de 26 de marzo de 1987. (Véase *Gaskin v UK* pp 40 y ss.)

127. L.Bergkamp y J. Dhont, *Data protection in Europe and the internet: An Analysis fo the European Community's Privacy Legislation in the Context of the World Wide Web*. in *Electronic Communication Law Review*. (2000) N° 7, 7 y 8.

128. Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento General de protección de datos).

129. *Artículo 23. Limitaciones*: « El Derecho de la Unión o de los Estados miembros que se aplique al responsable o el encargado del tratamiento podrá limitar, a través de medidas legislativas, el alcance de las obligaciones y de los derechos establecidos en los artículos 12 a 22 y el artículo 34, así como en el artículo 5 en la medida en que sus disposiciones se correspondan con los derechos y obligaciones contemplados en los artículos 12 a 22, cuando tal limitación respete en lo esencial los derechos y libertades fundamentales y sea una medida necesaria y proporcionada en una sociedad democrática para salvaguardar: e) otros objetivos importantes de interés público general de la Unión o de un Estado miembro, en particular un interés económico o financiero importante de la Unión o de un Estado miembro, inclusive en los ámbitos fiscal, presupuestario y monetario, la sanidad pública y la seguridad social;...».

130. STJUE de 20 de mayo de 2003, *Österreichischer Rundfunk and Others*, asuntos acumulados C-465/00, C-138/01 y C-139/01, p. 65. « con arreglo a la Directiva 95/46, sin perjuicio de las excepciones admitidas al amparo de su artículo 13, todo tratamiento de datos personales debe ser conforme, por una parte, con los «principios relativos a la calidad de los datos», enunciados en el artículo 6 de dicha Directiva, y, por otra, con alguno de los «principios relativos a la legitimación del tratamiento de datos», enumerados en su artículo 7.»

131. *Capítulo II. Principios. Artículo 5. Principios relativos al tratamiento*:

«1. Los datos personales serán:

- a) tratados de manera lícita, leal y transparente en relación con el interesado («licitud, lealtad y transparencia»);
- b) recogidos con fines determinados, explícitos y legítimos, y no serán tratados ulteriormente de manera incompatible con dichos fines; de acuerdo con el artículo 89, apartado 1, el tratamiento ulterior de los datos personales con fines de archivo en interés público, fines de investigación científica e histórica o fines estadísticos no se considerará incompatible con los fines iniciales («limitación de la finalidad»);
- c) adecuados, pertinentes y limitados a lo necesario en relación con los fines para los que son tratados («minimización de datos»);
- d) exactos y, si fuera necesario, actualizados; se adoptarán todas las medidas razonables para que se supriman o rectifiquen sin dilación los datos personales que sean inexactos con respecto a los fines para los que se tratan («exactitud»);
- e) mantenidos de forma que se permita la identificación de los interesados durante no más tiempo del necesario para los fines del tratamiento de los datos personales; los datos personales podrán conservarse durante períodos más largos siempre que se traten exclusivamente con fines de archivo en interés público, fines de investigación científica o histórica o fines estadísticos, de conformidad con el artículo 89, apartado 1, sin perjuicio de la aplicación de las medidas técnicas y organizativas apropiadas que impone el presente Reglamento a fin de proteger los derechos y libertades del interesado («limitación del plazo de conservación»);
- f) tratados de tal manera que se garantice una seguridad adecuada de los datos personales, incluida la protección contra el tratamiento no autorizado o ilícito y contra su pérdida, destrucción o daño accidental, mediante la aplicación de medidas técnicas u organizativas apropiadas («integridad y confidencialidad»).

2. El responsable del tratamiento será responsable del cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 1 y capaz de

obligan a la Administración a establecer mecanismos de control sobre los datos personales que estén en su poder y puedan ser intercambiados, con el fin de garantizar, de oficio, su veracidad, es decir, su exactitud y actualización. Todo ello, sin perjuicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación de los datos personales de las personas físicas.

Por consiguiente, estos mecanismos de control deben permitir a la Administración borrar o rectificar los datos inexactos o incompletos. Por lo tanto, a menos que los datos en poder de la Administración se obtengan directamente del contribuyente o de un tercero afectado por el intercambio de información, la calidad de los datos requeriría verificar esta información con la información en poder de los particulares, antes de que el Estado requerido proceda al intercambio de información. En este tipo de casos, el principio de calidad de los datos permitirá al contribuyente o a un tercero conocer la existencia de un intercambio de información y poder oponerse a él, cuando la información a intercambiar no esté actualizada o sea incorrecta.

De acuerdo con el principio de la finalidad limitada -artículo 5.1 b)-, los datos personales serán «recogidos con fines determinados, explícitos y legítimos, y no se tratarán ulteriormente de manera incompatible con dichos fines». Una interpretación amplia de este precepto implicaría una violación de las garantías que la propia norma desea establecer a favor del individuo. Por lo tanto, la interpretación del ámbito de aplicación de este artículo debe ser definida por las normas sectoriales que regulan el uso de la información y el intercambio de información en poder de la administración tributaria. En particular, por el llamado «principio de especialidad» que regula la finalidad para la que se puede utilizar la información intercambiada.¹³²

Por último, cabe señalar que la transferencia de datos a un tercer país constituye en sí misma un tratamiento de datos personales.

La regulación de estas transferencias establece un régimen complementario al general que establece las condiciones generales para la legalidad del tratamiento de datos personales y tiene por objeto garantizar el control por parte de los Estados miembros de las transferencias de datos personales a terceros países. Esta transferencia sólo puede llevarse a cabo si esos terceros países garantizan un nivel de protección adecuado. El hecho de que la Comisión haya declarado dicha adecuación no impide que los particulares afectados por dicha transferencia formulen preguntas a las autoridades de control e incoen procedimientos judiciales en los que se cuestione este nivel adecuado de protección, pero sólo el Tribunal de Justicia Europeo puede declarar nula la acción de la Comisión.¹³³

4.4. Restricciones al derecho a la “autodeterminación informativa”.

De conformidad con el artículo 23 del Reglamento (UE) 2016/679, el alcance de las obligaciones y derechos previstos en el artículo 5 puede restringirse mediante una medida legislativa, siempre que dicha restricción respete la esencia de los derechos y libertades fundamentales y sea una medida necesaria y proporcionada en una sociedad democrática para salvaguardar, entre otros intereses, «un interés económico o financiero importante de la Unión o de un Estado miembro, inclusive en los ámbitos fiscal, presupuestario y monetario, la sanidad pública y la seguridad social» (letra e) del apartado 1 del artículo 23 del Reglamento).¹³⁴

En este punto podemos hacer tres consideraciones. La primera es que la posibilidad de limitar tales derechos y obligaciones es más limitada en el artículo 23 del Reglamento que en el artículo 13 de

demostrarlo («responsabilidad proactiva»).

132. Artículo 55 del Reglamento (UE) 904/2010, 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido; Artículo 28 del Reglamento (EU) 389/2012, de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) 2073/2004; y el artículo 16 de la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por el que se deroga la Directiva 77/799/CEE. Las normas que regulan este principio en la Directiva gozan de efecto directo.

133. STJUE de 6 de octubre de 2015, *Schrems*, C-632/14.

134. Artículo 23. 1 e) Reglamento (EU) 2016/679.

la Directiva, porque incluye expresamente dos restricciones adicionales. La primera, el respeto a la esencia de los derechos y libertades fundamentales y, la segunda, que la medida no sólo es necesaria, sino «necesaria y proporcionada en una sociedad democrática». Estas restricciones se han inspirado en la jurisprudencia del TJUE, sentencia *Österreichischer Rundfunk y otros*, en la que el Tribunal de Justicia asume la doctrina jurisprudencial del TEDH, no sólo en relación con la protección de los datos personales, sino también con la protección de la vida privada, y llega a la conclusión de que «en cualquier caso, no cabe interpretar dicha disposición [el artículo 13 de la Directiva 95/46/CE] en el sentido de que puede legitimar una lesión del derecho al respeto de la vida privada, contraria al artículo 8 del CEDH».¹³⁵

La segunda consideración es que un tratamiento de datos que no respete los requisitos del principio de calidad de los datos, es decir, un tratamiento de datos inexactos, obsoletos, ilegales o injusto, difícilmente puede aceptarse. Ello, sin perjuicio de la responsabilidad de la Administración Tributaria por el tratamiento inadecuado y posterior transmisión de dichos datos.¹³⁶

Y la tercera consideración es que los argumentos anteriormente expuestos sobre la eficacia del principio de calidad de los datos son más coherentes si nos fijamos en la normativa de la UE sobre el intercambio de información fiscal. Como se ha indicado anteriormente, el Reglamento (UE) 2016/679 es aplicable a todos los tipos de intercambio de información, pero además las normas que rigen el intercambio de información se refieren actualmente a las normas que rigen la protección de los datos personales. En efecto, en el ámbito del intercambio de información sobre el IVA, las restricciones del artículo 23 del Reglamento (UE) 2016/679 no afectan al artículo 5 de dicho Reglamento, es decir, no limitan el principio de calidad de los datos. La misma conclusión puede alcanzarse al analizar el intercambio de información fiscal en los impuestos especiales,¹³⁷ o la Directiva 2011/16/UE.¹³⁸ Además, como novedad, el Reglamento (UE) 2010/904¹³⁹ especifica el alcance de la letra e) del apartado 1 del artículo 23, como señal de una mayor garantía para la persona afectada por el intercambio de información fiscal.

Por otra parte, el tratamiento de datos que ignora los requisitos de proporcionalidad que se derivan del artículo 5 difícilmente puede aceptarse. En consecuencia, los datos personales deben ser

135. STJUE de 20 de mayo de 2003, *Österreichischer Rundfunk and Others*, asuntos acumulados C-465/00, C-138/01 y C-139/01, p. 91.

136. Artículo 82 Reglamento (EU) 2016/679.

137. Reglamento (EU) 389/2012, 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) 2073/2004. El artículo 28.4 de este Reglamento dispone que «Todo tratamiento de datos personales entre Estados miembros contemplado en el presente Reglamento se atenderá a las disposiciones nacionales de aplicación de la Directiva 95/46/CE. Los Estados miembros limitarán, a efectos de la correcta aplicación del presente Reglamento, el alcance de las obligaciones y derechos previstos en el artículo 10, el artículo 11, apartado 1 y los artículos 12 y 21 de la Directiva 95/46/CE cuando sea necesario a fin de salvaguardar los intereses contemplados en el artículo 13, apartado 1, letra e), de dicha Directiva. Estas limitaciones serán proporcionales al interés en cuestión».

138. Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por el que se deroga la Directiva 77/799/CEE. El artículo 25 de esta Directiva dispone que «Todo intercambio de información efectuado con arreglo a la presente Directiva está sujeto a las disposiciones de aplicación de la Directiva 95/46/CE. No obstante, los Estados miembros limitarán el alcance de las obligaciones y derechos previstos en el artículo 10, el artículo 11, apartado 1, y los artículos 12 y 21 de la Directiva 95/46/CE, en la medida necesaria para salvaguardar los intereses a que se refiere el artículo 13, apartado 1, letra e), de dicha Directiva».

139. Reglamento (UE) 904/2010, 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido. El artículo 55.5 de este Reglamento dispone que « Todo almacenamiento, tratamiento o intercambio de información mencionado en el presente Reglamento cumplirá lo dispuesto en los Reglamentos (UE) 2016/679 (1) y (CE) 45/2001 (2) del Parlamento Europeo y del Consejo. No obstante, los Estados miembros restringirán, a efectos de la correcta aplicación del presente Reglamento, el alcance de las obligaciones y derechos previstos en los artículos 12 a 15, 17, 21 y 22 del Reglamento (UE) 2016/679. Dichas restricciones se limitarán a lo estrictamente necesario para salvaguardar los intereses indicados en el artículo 23, apartado 1, letra e), del citado Reglamento, en particular para: a) permitir que las autoridades competentes de los Estados miembros desempeñen correctamente sus funciones a efectos del presente Reglamento, o b) evitar la obstrucción de indagaciones, análisis, investigaciones o procedimientos de índole oficial o legal que tengan lugar a efectos del presente Reglamento y garantizar que no se ponga en peligro la prevención, investigación y detección de la evasión y el fraude fiscales».

«adecuados, pertinentes y limitados a lo necesario en relación con los fines para los que son tratados» y deben conservarse «durante no más tiempo del necesario» para tales fines. El requisito de pertinencia debe relacionarse con la naturaleza necesaria de los datos, es decir, con su trascendencia tributaria. Desde esta perspectiva, la relevancia fiscal, la pertinencia fiscal de la información, la «pertinencia previsible» de la información solicitada, deben ser respetadas en el intercambio de información tanto por el Estado requerido como por el Estado requirente, en este caso, como una manifestación del llamado «principio de subsidiariedad».¹⁴⁰

En relación con la legalidad del tratamiento de los datos personales, conviene destacar la exigencia del consentimiento del interesado. Este requisito está directamente relacionado con el derecho a la información. Sin embargo, este consentimiento no es necesario y, en consecuencia, el derecho a la información quedaría en segundo plano, cuando el tratamiento de datos personales sea necesario «para el cumplimiento de una misión realizada en interés público o en el ejercicio de poderes públicos conferidos al responsable del tratamiento».¹⁴¹ Por lo tanto, parece claro que las autoridades fiscales están autorizadas a tratar datos personales sin el consentimiento previo del interesado.

4.5. Los derechos de defensa del interesado.

Los derechos del interesado pueden verse limitados en virtud del artículo 23 del Reglamento (UE) 2016/679.

El *derecho a ser informado* está regulado en los artículos 13 y 14, este derecho constituye un elemento esencial para que el interesado pueda ejercer el resto de sus derechos y dar válidamente su consentimiento. No obstante, el derecho de acceso, rectificación, cancelación y oposición podrá ejercerse con independencia del derecho a ser informado.

La regulación y el contenido del derecho a ser informado son diferentes en función de que los datos personales hayan sido recogidos del propio interesado¹⁴² o no.¹⁴³ En este último caso, el responsable del tratamiento facilitará la información «si está previsto comunicarlos (los datos) a otro destinatario, a más tardar en el momento en que los datos sean comunicados por primera vez». El derecho a ser informado puede restringirse en virtud del artículo 23 del Reglamento, pero este derecho no puede suprimirse ni vaciarse de contenido. En mi opinión, el plazo máximo para informar a la parte interesada, que exigiría el principio de proporcionalidad sería el momento de la comunicación de la información a otro Estado. De este modo, no se obstaculizarán las actividades de investigación en curso ni el intercambio de información con otro Estado miembro. Una vez informado, el interesado podrá ejercer sus derechos de acceso, rectificación o cancelación de los datos intercambiados. En este caso, la Administración que transmite los datos tiene la obligación de informar a la administración receptora de los cambios en la eficacia y en el contenido de los datos suministrados, en virtud del principio de calidad de los datos.

El TJUE¹⁴⁴ ha dictaminado que las limitaciones establecidas en el artículo 13 cuando se aplican a los artículos 10 y 11 de la Directiva 95/46/CE no permiten el establecimiento de normas nacionales que faculten a la administración pública de un Estado miembro para transferir datos personales a otra administración pública y el tratamiento subsiguiente de dichos datos, sin que los interesados hayan sido informados de dicha transferencia o tratamiento.

140. Artículo 54 del Reglamento (UE) 904/2010, 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido; Artículo 25 del Reglamento (EU) 389/2012, de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito del impuesto especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) 2073/2004; y el artículo 17 de la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por el que se deroga la Directiva 77/799/CEE..

141. Artículo 6, *Licitud del tratamiento*, Reglamento (UE) 2016/679.

142. Artículo 13 Reglamento (UE) 2016/679.

143. Artículo 14 Reglamento (UE) 2016/679.

144. STJUE de 1 de octubre de 2015, *Smaranda Bara and Others*, C-201/14

El derecho a ser informado está directamente relacionado con la posibilidad de notificar a la parte interesada la solicitud de información presentada por un Estado miembro. Esta posibilidad se reguló inicialmente en el ámbito del IVA en el artículo 8 del Reglamento (CEE) 218/92 y de los impuestos especiales en el artículo 15 ter de la Directiva 92/12/CEE, pero esta posibilidad no se reprodujo en disposiciones posteriores. En cualquier caso, el Derecho de la UE no impide que los Estados miembros establezcan tal obligación de notificar, como es el caso de los Países Bajos o Portugal.

*El derecho de acceso del interesado.*¹⁴⁵ El interesado tendrá derecho a obtener del responsable del tratamiento la confirmación de que se están tratando o no datos personales que le conciernen y, en su caso, el acceso a los datos personales y a la siguiente información necesaria para el ejercicio de sus derechos: los fines del tratamiento, las categorías de datos personales de que se trate; los destinatarios a los que se hayan comunicado los datos personales, en particular los destinatarios de terceros países o de organizaciones internacionales, en este caso, el interesado tendrá derecho a ser informado de las garantías adecuadas de conformidad con el artículo 46; el período durante el cual se almacenarán los datos personales, en caso de que los datos personales no se hayan recogido del interesado, toda la información disponible sobre su origen.

*El derecho de rectificación.*¹⁴⁶ El interesado tendrá derecho a obtener del responsable del tratamiento, sin demora injustificada, la rectificación de los datos personales inexactos o el derecho a que se completen los datos personales incompletos.

*El derecho de supresión*¹⁴⁷ (“el derecho al olvido”). El interesado tendrá derecho a obtener del responsable del tratamiento la supresión de los datos personales sin demora injustificada.

*El derecho a la limitación de tratamiento.*¹⁴⁸ El interesado tendrá derecho a obtener del responsable del tratamiento la limitación del tratamiento cuando la exactitud de los datos personales sea impugnada por el interesado; el tratamiento sea ilegal y éste se oponga a la supresión de los datos personales y solicite en su lugar la restricción de su uso; el responsable del tratamiento ya no necesite los datos personales para los fines del tratamiento, sino que los necesite para el establecimiento, el ejercicio o la defensa del interesado; y, por último, el interesado se haya opuesto al tratamiento de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21, en espera de que se verifique si los motivos legítimos del responsable del tratamiento prevalecen sobre los del interesado.

El responsable del tratamiento comunicará toda rectificación, supresión de datos personales o limitación del tratamiento efectuada de conformidad con los artículos 16, 17 y 18 a cada destinatario a quien se hayan comunicado los datos personales, a menos que resulte imposible o implique un esfuerzo desproporcionado. El responsable del tratamiento informará al interesado sobre dichos destinatarios si éste lo solicita.¹⁴⁹ Esta obligación surge como consecuencia del ejercicio de los derechos del interesado, y no debe confundirse con la obligación de la Administración de comunicar tales cambios en virtud del principio de calidad de los datos, que sería una comunicación de oficio realizada por las administraciones.

*El derecho de oposición.*¹⁵⁰ El interesado tendrá derecho a oponerse, por motivos relacionados con su situación particular, en cualquier momento al tratamiento de datos personales que le conciernan y que se base en el artículo 6, apartado 1, letras e) o f), incluida la elaboración de perfiles basados en dichas disposiciones. El responsable del tratamiento dejará de tratar los datos personales a menos

145. Artículo 15 Reglamento (UE) 2016/679.

146. Artículo 16 Reglamento (UE) 2016/679.

147. Artículo 17 Reglamento (UE) 2016/679. Asimismo, el responsable del tratamiento tendrá la obligación de borrar los datos personales sin demoras indebidas en determinadas circunstancias.

148. Artículo 18 Reglamento (UE) 2016/679.

149. Artículo 19 Reglamento (UE) 2016/679, Obligación de notificación relativa a la rectificación o supresión de datos personales o la limitación del tratamiento.

150. Artículo 21 Reglamento (UE) 2016/679.

que el responsable del tratamiento demuestre la existencia de razones imperiosas y legítimas para el tratamiento que prevalezcan sobre los intereses, derechos y libertades del interesado o para el establecimiento, ejercicio o defensa de acciones legales.

El interesado tendrá *derecho a no ser objeto de una decisión basada únicamente en un tratamiento automatizado* que produzca efectos jurídicos que le afecten de forma significativa. Este derecho no se aplicará si la decisión está autorizada por el Derecho de la UE o del Estado miembro a la que esté sujeto el responsable del tratamiento y que establezca asimismo medidas adecuadas para salvaguardar los derechos y libertades y los intereses legítimos de la persona a la que se refieren los datos.¹⁵¹

Por último, el interesado que haya sufrido un perjuicio material o moral como consecuencia de una infracción del presente Reglamento tendrá *derecho a ser indemnizado* por el responsable del tratamiento por el perjuicio sufrido.¹⁵²

5. Consideraciones finales

Según la jurisprudencia del TJUE, la normativa de la UE sobre el intercambio de información fiscal no contiene derechos de las personas afectadas por dicho intercambio. Sin embargo, esto no excluye la posibilidad de que el Derecho de la UE prevea la protección jurídica de estas personas, como lo hace cada Estado miembro, al aplicar el Derecho de la UE, en virtud del principio de autonomía procesal, para definir el contenido y el alcance de los derechos de defensa garantizados por el Derecho de la UE, a menos que la materia esté regulada por el Derecho de la Unión.

Sin embargo, no se puede concluir que la protección que la UE ofrece a estas personas se limite a la que ofrece cada Estado miembro de forma aislada -como ocurre en el Derecho internacional-, por tanto, sin tomar en consideración la prestación de asistencia tributaria mutua en su conjunto.

Desde esta perspectiva podemos hacer las siguientes consideraciones:

- (1) Puede decirse que las normas de la UE que rigen la asistencia tributaria mutua entre Estados miembros se basan en los principios de cooperación leal¹⁵³ y de confianza mutua. El TJUE ha declarado que «en virtud del principio de cooperación leal, los Estados miembros están obligados a realizar efectivamente el intercambio de información instaurado por la Directiva 77/799». ¹⁵⁴ En los considerandos de la Directiva 2011/16/UE se afirma que «es indispensable impulsar una nueva cooperación administrativa entre las administraciones tributarias de los Estados miembros», a tal fin, «es preciso crear instrumentos que permitan instaurar la confianza entre los Estados miembros, mediante el establecimiento de las mismas normas, obligaciones y derechos para todos ellos».

El TJUE también ha declarado que la Directiva 2010/24 se basa en «el principio de confianza mutua», «la puesta en práctica del régimen de asistencia mutua establecido por dicha Directiva depende de la existencia de dicha confianza entre las autoridades nacionales de que se trate». ¹⁵⁵ Así pues, el Estado miembro requerido está obligado, en principio, a confiar en

151. Artículo 22 Reglamento (UE) 2016/679.

152. Artículo 82 Reglamento (UE) 2016/679.

153. Estas consideraciones pueden realizarse a pesar de la literalidad del artículo 4, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, véase F. Fernández Marín, *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in A. DI PIETRO y T. TASSANI (Directors) *I principi europei del diritto tributario*. Padova. 2014. SSTJUE de 4 de octubre de 1979, *France v. United Kingdom*, C-141/78; de 22 de marzo de 1983, *Commission v France*, C-42/82, p. 36; de 27 de septiembre de 1988, *Matteucci*, C-235/87, p. 19; de 11 de junio de 1991, *Athnasopoulos et alli*, C-251/89, p. 57; de 18 de julio de 2007, *Commission v Germany*, C-490/04, p. 53; Conclusiones del Abogado General Geelhold, de 3 de febrero de 2005, *HLH Warenvertrieb* C-211/03, p. 50; Conclusiones del Abogado General Kokott, de 15 de julio de 2010, *Répertoire Culinaire Ltd.* C-163/90, p. 90.

154. STJUE de 20 de octubre de 2010, *Établissement Rimbaud*, C-72/09, p. 48.

155. SSTJUE de, 26 de abril de 2018, *Donnellan*, C-34/17, p. 41, de 14 de marzo de 2019, *Meritato*, C-695/17, p. 42.

el Estado miembro requirente y a ejecutar cualquier petición de cobro procedente de este último.¹⁵⁶

El principio de confianza mutua implica que «salvo en circunstancias excepcionales» los Estados miembros deben considerar que «todos los demás Estados miembros respetan el Derecho de la Unión y, muy especialmente, los derechos fundamentales reconocidos por ese Derecho».¹⁵⁷

Desde esta perspectiva, el principio de confianza mutua, junto con el principio de autonomía procesal, hacen que cada Estado miembro, al aplicar la asistencia tributaria mutua, sea competente para garantizar en sus actuaciones y en su territorio el respeto y la observancia de los derechos fundamentales y los principios generales de la UE. Sin embargo, al igual que la autonomía procesal, el principio de confianza mutua puede ser limitado, si bien toda limitación debe interpretarse de manera restrictiva.¹⁵⁸

Esto significa que los Estados miembros no sólo deben respetar los derechos fundamentales y los principios generales de la UE a la hora de prestar asistencia fiscal mutua, sino que también deben verificar, con carácter excepcional, si la actividad previa de un Estado miembro que solicita asistencia fiscal -que, como hemos visto, da lugar en el Estado miembro requerido a la obligación de prestar dicha asistencia fiscal- se ha llevado a cabo de conformidad con esos derechos y principios, antes de proceder a prestar la asistencia.

Así pues, se ha permitido que el Estado requerido se niegue a prestar asistencia tributaria porque considere que los procedimientos previos llevados a cabo por el Estado requirente no son conformes con los derechos fundamentales y los principios generales de la UE.

El derecho de defensa permite al Estado requerido denegar la petición de cobro de un crédito fiscal si es contrario al orden público del Estado requerido. Así ha sucedido en relación con una sanción pecuniaria impuesta en otro Estado miembro, cuando no había sido notificada debidamente al interesado la decisión por la que se impone dicha sanción antes de presentar la petición de cobro a la autoridad requerida con arreglo a la Directiva 2010/24/UE.¹⁵⁹ Éste ha sido también el caso cuando la notificación de un título que permite la ejecución no se ha hecho en una lengua oficial del Estado miembro en el que tiene su sede la autoridad requerida.¹⁶⁰

Del mismo modo, pero con un carácter ya no tan excepcional, como se desprende del asunto *Berlioz*, el derecho de defensa, el intercambio de información fiscal exige que el Juez y la Administración del Estado requerido examinen la pertinencia previsible de la solicitud de intercambio de información, que, por otra parte, constituye un requisito de validez de las actuaciones que debe llevar a cabo el Estado requerido.

De estas limitaciones del principio de confianza mutua no puede deducirse en ningún caso que los actos realizados por el Estado requirente puedan ser enjuiciados por el Estado requerido, ni que la carga de conocer la legislación del Estado requirente pueda imponerse a este Estado. No obstante, el Estado requerido podrá negarse a prestar asistencia tributaria mutua cuando los procedimientos previos llevados a cabo por el Estado requirente no se ajusten al estándar mínimo del contenido de los derechos fundamentales en la UE.

De hecho, la regulación de esos derechos y principios generales por el Estado requerido, como hemos visto, no puede impedir la prestación de asistencia. Por lo tanto, para apartarse de la

156. Conclusiones del Abogado General *Bobek*, de 22 de noviembre de 2018, *Meritato*, C-695/17, p. 56.

157. Conclusiones del Abogado General *Tanchev*, de 8 de marzo de 2018, *Donnellan*, p. 49.

158. STJUE de 26 de abril de 2018, *Donnellan*, C-34/17, p. 40. Véase entre otras las sentencias de 14 de noviembre de 2013, *Baláz*, C-60/12, p. 29; de 6 de julio de 2015, *Diageo Brands*, C-681/13, p. 41; de 25 de mayo de 2016, *Meroni*, C-559/14, p. 38; y de 23 de enero de 2018, *Piotrowski*, C-367/16, p. 48.

159. STJUE de 26 de abril de 2018, *Donnellan*, C-34/17.

160. STJUE de 14 de enero de 2010, *Kyrian*, C-233/08.

aplicación del principio de confianza mutua, se recurre al hecho de que tales actividades sean contrarias al orden público, es decir, al contenido mínimo de un derecho fundamental de la UE.

Por consiguiente, puede afirmarse que el derecho de defensa de la persona afectada por una prestación de asistencia tributaria, a pesar del principio de confianza mutua, exige que la administración fiscal o el juez puedan examinar si los procedimientos anteriores llevados a cabo por el Estado requirente no violan el derecho de defensa y que, por lo tanto, el Estado requerido está obligado a prestar asistencia.

- (2) Una vez comprobado que tanto el Estado requirente como el Estado requerido respetan los derechos fundamentales y los principios generales en materia de asistencia tributaria mutua, la eficacia del intercambio de información fiscal no puede estar condicionada por la diversidad de la regulación de tales derechos y principios en dichos Estados.

En el ámbito de la asistencia mutua en materia fiscal (ya se trate del intercambio de información fiscal o de la recaudación de impuestos), hay al menos dos Estados miembros que, en el ejercicio de su autonomía procedimental, deben garantizar, al aplicar el Derecho de la UE, el derecho de defensa de la persona afectada por la prestación de asistencia mutua, respetando en todos los casos el umbral de protección establecido por la UE, sin que el diferente grado de protección de los Estados se convierta en un obstáculo para la eficacia de la prestación de dicha asistencia.

En estos casos, la determinación del contenido y el alcance del derecho de defensa se rige por el Derecho de la UE a través de los principios que informan la prestación de asistencia mutua, en nuestro caso el intercambio de información fiscal. Estos principios indican la intensidad adecuada de la protección de los derechos fundamentales y los principios generales para garantizar la eficacia del intercambio de información tributaria regulado por la UE, es decir, para garantizar el principio de efectividad del Derecho de la UE.

Respetada por un Estado miembro el estándar mínimo de los derechos fundamentales y principios generales exigidos por la UE, la eficacia de dicha normativa puede tener consecuencias al vincular y limitar la eficacia de los derechos fundamentales y los principios generales establecidos por otro Estado miembro que, en el ejercicio de su autonomía procesal, pueden haber proporcionado una mayor protección a dichos derechos fundamentales y principios generales. Esta limitación de la autonomía procedimental de un Estado es consecuencia de la percepción global del intercambio de información fiscal bajo el Derecho de la UE, y por tanto diferente de la solución parcial del Estado.

Esto se aplica al *principio de confidencialidad*, principio relativo al uso de la información intercambiada. En este caso, el Estado requerido que va a transmitir la información fiscal solicitada no puede oponerse a la transmisión de la información fiscal debido a que el Estado requirente (o el Estado que recibe la información) regula el principio de confidencialidad con menos protección, siempre que esta regulación del Estado requirente cumpla con los estándares mínimos establecidos por la UE. De este modo se evita que una mayor protección de los derechos de las personas afectadas por el intercambio de información en un Estado miembro pueda convertirse en un obstáculo que impida su efectividad.¹⁶¹

A la misma conclusión podría llegarse analizando el llamado principio de actuar por iniciativa propia para la obtención de información. El Estado requirente, que ha regulado el derecho de defensa de forma más garantista, en virtud de su autonomía procesal, no puede exigir al Estado requerido que aplique las mismas garantías y precauciones establecidas en el Estado requirente; en efecto, el Estado requerido actuará respetando los derechos fundamentales y los principios generales de la UE, de conformidad con la regulación que se les haya concedido

161. Para más información sobre esta cuestión, véase Fernández Marín, F., La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria. Ed. Atelier. Barcelona. 2007. Page 47.

de conformidad con su autonomía procesal, y la información intercambiada deberá utilizarse en el Estado miembro requirente sin que esta circunstancia constituya un impedimento para la eficacia del intercambio de información fiscal.¹⁶²

- (3) El respeto de los derechos fundamentales por parte de los Estados que participan en el intercambio de información tributaria a veces no es suficiente para garantizar el derecho de defensa de la persona afectada por el intercambio de información fiscal. De hecho, como hemos visto, si bien este criterio ha sido establecido por el TEDH,¹⁶³ en relación con un intercambio de información tributaria desarrollado en virtud del Derecho de la UE, la información intercambiada debe ser proporcionada. La proporcionalidad se materializa en el hecho de que el Estado solicitante pueda obtener la información intercambiada. La cuestión en este caso es qué se intercambia y no, como hemos visto en relación con el principio de actuación por cuenta propia, cómo se ha obtenido la información que se intercambia. Desde una perspectiva parcial, el Estado requerido habría podido obtener la información que debía intercambiarse de manera correcta y con el debido respeto del derecho de defensa. Sin embargo, desde una perspectiva global del intercambio de información fiscal, la utilización por el Estado requirente de una información fiscal intercambiada que no hubiera podido ser obtenida por dicho Estado miembro no respetaría la proporcionalidad y, por consiguiente, el derecho de defensa de la persona afectada por un intercambio de información.
- (4) Otro ejemplo de la perspectiva global del intercambio de información tributaria en la UE es la determinación de cuándo puede ejercerse el derecho de defensa, que a su vez determina ante qué Estado miembro debe ejercerse. En este caso, el TJUE ha adoptado el criterio de distinguir entre la fase de investigación y la fase contenciosa.¹⁶⁴ Este criterio también ha sido asumido por el TEDH,¹⁶⁵ en casos de intercambio de información tributaria. La validez de este criterio, en mi opinión, se basa en la doctrina del TEDH, que considera que no es necesario que se respete el derecho de defensa en todas las fases del procedimiento, sino que basta con que se respete el derecho de defensa teniendo en cuenta todas las actuaciones procedimentales.¹⁶⁶

Obviamente, la respuesta variará en función del tipo de obligación tributaria que se exija, del tipo de sujeto afectado por el intercambio de información y del Estado en el que se circunscriban las relaciones jurídicas tributarias.

Partiendo de esta premisa, las diferentes soluciones encontradas por el TJUE y por el TEDH en los asuntos Sabou, Berlioz y Othymia, respectivamente, son coherentes.¹⁶⁷

En el caso Sabou, se trata de un contribuyente cuyo Estado de residencia, el Estado requirente, desea verificar los datos fiscales declarados por Sabou, solicitando asistencia fiscal a otros Estados miembros. El TJUE considera que el derecho de defensa debe ejercerse y garantizarse en el Estado requirente.

En el caso Berlioz, se trata de una empresa afectada por una solicitud de intercambio de información fiscal. En este caso, el Estado requerido, el Estado en el que reside esta sociedad, exige

162. Esta era una de las consecuencias analizadas en el asunto Sabou.

163. Decisión de la Comisión Europea de Derechos Humanos, de 27 de noviembre de 1996, *núm. de demanda 30128/96*.

164. SSTJUE de 22 de octubre de 2013, *Sabou*, C-276/12, 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15. Conclusiones del Abogado General Bobek, 5 de junio de 2019, *Glencore*, C-189/18, Conclusiones del Abogado General Bobek, 7 de septiembre de 2017, *Ispas*, C-298/16. Estas dos conclusiones se refieren al ejercicio del derecho de acceso al expediente.

165. Decisión del TEDH, *Othymia Investments BH v the Netherlands*, *núm. de demanda 75292/10*, de 16 de junio de 2015.

166. STJUE de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, p. 78. STEDH *Smirnov v Russia*, de 7 de junio de 2007, *núm. de demanda 71362/01*, p. 45.

167. En este sentido se pronuncia el siguiente autor en relación con las sentencias de los asuntos Sabou y Berlioz, Requejo Pagés, J.L. «Control de legalidad de las solicitudes de información fiscal dirigidas por un estado miembro» *Actualidad Administrativa*. No7, julio-agosto 2017.

a dicha sociedad que facilite información sobre un tercero (residente en el Estado requirente) con el que tenga una relación fiscal relevante, con el fin de prestar asistencia tributaria.

Esta solicitud de información constituye una obligación tributaria autónoma, independiente de la obligación tributaria del contribuyente, que surge y se limita al Estado requerido y, por lo tanto, sólo en el Estado requerido puede y debe garantizar su derecho de defensa.

En el caso *Othymia* se trata de una empresa cuyo Estado de residencia, el Estado requerido, facilitará al Estado requirente la información que obre en su poder y que haya sido facilitada por *Othymia* en cumplimiento de sus obligaciones fiscales con el Estado requerido. En este caso, el TEDH considera que la empresa no tiene derecho a ser notificada antes de que haya tenido lugar el intercambio de la información fiscal facilitada por la empresa. Todo ello sin perjuicio del derecho de *Othymia* a ser informada una vez que dicho intercambio haya tenido lugar, según lo establecido por el TJUE¹⁶⁸ y según se deriva de los artículos 13 y 14 del Reglamento (UE) 2016/679.

- (5) La competencia jurisdiccional plena que exige el principio de un juicio justo es otro elemento que confirma la perspectiva global adoptada por el Derecho de la UE sobre el intercambio de información tributaria.

Este es el caso, sin perjuicio de otras manifestaciones de esta competencia jurisdiccional ilimitada, cuando el juez está facultado para examinar la forma en que se ha obtenido la información fiscal que se ha intercambiado, para determinar si puede utilizarse en un proceso penal, o si la información obtenida en un proceso penal puede utilizarse en un proceso fiscal, debido a los diferentes derechos, garantías, principios jurídicos y obligaciones que asisten a la persona en un ámbito y en el otro.¹⁶⁹

De lo anterior se desprende que, en virtud del Derecho de la UE, puede renunciarse a un control “ex ante” del intercambio de información fiscal característico de los derechos de participación (notificación, audiencia e intervención) inherentes al ordenamiento internacional.

Esto es posible, ya que el Derecho de la UE tiene en cuenta en su conjunto este intercambio de información tributaria. Lógicamente, esta perspectiva global debe garantizar, en cualquier caso, ya sea en uno u otro Estado miembro o en ambos, que se respete el derecho de defensa de las partes implicadas en el intercambio de información fiscal. Este respeto está garantizado, más allá de una manifestación específica del derecho de defensa a través de algunos derechos fundamentales, por la configuración del derecho de defensa como principio general -que es aplicable incluso cuando no está previsto- consecuencia lógica de la concepción de la Unión Europea como una Unión de Derecho.

Desde esta perspectiva, el sujeto afectado por un intercambio de información fiscal no puede verse perjudicado en su derecho de defensa por la concurrencia de los diferentes ordenamientos jurídicos de los Estados miembros implicados en él y por la afirmación de que las normas que regulan el intercambio de información sólo contemplan derechos y obligaciones entre los Estados miembros.

De este modo, el ordenamiento jurídico de la UE puede reconocer el derecho a ser informado o notificado de que se ha producido el intercambio de información tributaria. Por lo tanto, también se pueden conceder al interesado los derechos de acceso, rectificación, supresión y los demás derechos reconocidos en el Reglamento (UE) 2016/679.

168. STJUE de 1 de octubre de 2015, *Smaranda Bara y otros*, C-201/14

169. En este sentido nos remitimos a las observaciones realizadas en el punto 2.1 de este trabajo, en relación con la STJUE de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, las Conclusiones del Abogado General Bobek, de 5 de junio de 2019, *Glencore*, C-189/18 y la Decisión del TEDH, *Van Veerlet v the Netherlands*, núm. de demanda 784/14, de 16 de junio de 2015.

Además, los particulares, en virtud del principio de calidad de los datos personales, podrían exigir al Estado que haya suministrado datos personales que no se ajusten a dicho principio que impida al Estado requirente utilizar dichos datos, facilitando así el derecho de defensa del particular.

Por consiguiente, es difícil negar a los sujetos afectados por un intercambio de información fiscal un derecho de intimación a los Estados miembros para que utilicen las normas que regulan el intercambio de información para garantizar y asegurar su derecho de defensa. Sin embargo, lamentablemente, en el estado actual de desarrollo del ordenamiento jurídico de la UE, ésta no ha sido la posición del TJUE en el caso Enteco, en el que ha considerado que, en el ámbito del IVA, el Reglamento 904/2010 que «a falta de disposición expresa a este respecto en el mencionado Reglamento, este no confiere a un sujeto pasivo ningún derecho específico a solicitar la transmisión de información en el supuesto de que no pueda aportar por sí mismo las pruebas que justifiquen su derecho a una exención del IVA».¹⁷⁰

Fernando Fernández Marín: Universidad de Almería (Spain)

🌐 <http://orcid.org/0000-0003-4920-5771>

✉ ffmarin@ual.es

Full Professor, Departement of Law

170. STJUE de 20 de junio de 2018, Enteco, C-108/17, p. 105. En el mismo sentido, véanse las Conclusiones del Abogado General Mengozzi, 22 de marzo de 2018, Enteco, C-108/17 p. 114 « *A fortiori*, considero que el Derecho de la Unión en materia de intercambio de información y de cooperación administrativa entre los Estados miembros en el ámbito del IVA no obliga a las autoridades nacionales a recabar, a solicitud de un sujeto pasivo, información de empresas de otros Estados miembros, si el sujeto pasivo no puede facilitar por sí solo las pruebas necesarias para demostrar que se ha transmitido al adquirente el poder de disposición sobre los bienes importados y entregados con las facultades atribuidas a su propietario, y, con carácter más general, para demostrar que las importaciones o las entregas que realiza este sujeto pasivo están exentas del IVA».