



Derecho PUCP

ISSN: 0251-3420

revistaderechopucp@pucp.edu.pe

Pontificia Universidad Católica del Perú  
Perú

Cordón Ezquierro, Teodoro  
Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre  
Administraciones tributarias  
Derecho PUCP, núm. 72, diciembre-junio, 2014, pp. 11-29  
Pontificia Universidad Católica del Perú  
Lima, Perú

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=533656137002>

- ▶ Cómo citar el artículo
- ▶ Número completo
- ▶ Más información del artículo
- ▶ Página de la revista en redalyc.org

# Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones tributarias

Taxpayers rights in the exchange of information between  
Tax Administrations

TEODORO CORDÓN EZQUERRO \*

**Resumen:** En el presente documento se trata de poner de manifiesto como las Administraciones tributarias, en un contexto de globalización económica e internacionalización de las empresas, necesitan mejorar e incrementar el intercambio de información entre ellas, si quieren llegar a controlar de manera eficaz y eficiente la aplicación de los sistemas impositivos nacionales. Ahora bien, frente a la estrategia de maximización del beneficio a nivel global de los agentes económicos privados, uno de cuyos instrumentos es la planificación fiscal internacional, las Administraciones tributarias deben colaborar entre sí, y el intercambio de información es, en las condiciones actuales, el medio más adecuado para dicha colaboración. Es en este contexto donde se puede plantear la existencia de derechos de los contribuyentes que sean afectados por ese intercambio, derechos que están reconocidos a nivel de las operaciones internas, pero que no lo están cuando nos referimos al ámbito internacional.

**Palabras clave:** derechos de los contribuyentes – intercambio de información – planificación fiscal – colaboración

**Abstract:** This paper evidences the need that Tax Administrations have, within a context of economic globalization and business internationalization, to improve and intensify exchange of information in order to achieve an effective and efficient control over the application process of their domestic tax regimes. Considering the benefit maximizing strategy implemented by private economic agents in the global setting, which includes international tax planning as one of their tools, Tax administrations ought to collaborate with each other. Exchange of information is the most suitable mean to implement such collaboration. Within this context, certain taxpayers' rights could be at stake due to the exchange process; rights that could be properly acknowledged at the domestic level, but could lack similar recognition in an international scenario.

**Key words:** taxpayers' rights – exchange of information – tax planning – collaboration

CONTENIDO: I. INTRODUCCIÓN.- II. LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL PROCEDIMIENTO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

---

\* Inspector de Hacienda del Estado en el Consejo para la Defensa del Contribuyente de España.  
Correo electrónico: teocordon@gmail.com

# 12

## I. INTRODUCCIÓN

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la normativa tributaria internacional no ha evolucionado al mismo ritmo que las prácticas empresariales internacionales<sup>1</sup>, por lo que los principios comunes de distribución de competencias tributarias entre los países, inspirados en sus experiencias nacionales, no han seguido la misma pauta de evolución que las empresas globales. Además, existe una separación cada vez mayor entre el lugar en el que realmente se realiza la actividad económica y la inversión y el lugar en el que se declaran los beneficios tributarios. Por todo ello, destaca la OCDE, se requiere una actuación decidida por parte de las Administraciones tributarias que deben cooperar entre sí, a fin de intercambiar información y luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional.

En esta línea de fomento del intercambio de información, la OCDE promovió la reunión del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en Yakarta (Indonesia) del 21 al 22 de noviembre de 2013. A la reunión asistieron representantes de 81 jurisdicciones, es decir, participaron muchos países no miembros de la OCDE, pues para asegurar un avance efectivo en el intercambio de información se considera necesaria la cooperación global del mayor número de jurisdicciones, no solo de los países miembros de la OCDE. También hay que tener en cuenta que están firmados más de 3000 Convenios de Doble Imposición (CDI), la mayoría con cláusulas de intercambio de información, que buscan facilitar dicho intercambio. Ahora bien, estos convenios de doble imposición tienen carácter bilateral y ya la OCDE, en su Acción 15, insta a desarrollar instrumentos de ámbito multilateral como forma de hacer frente a problemas que tienen un alcance global<sup>2</sup>. Para la Unión Europea (UE), esa necesidad de una mayor cooperación entre las administraciones tributarias resulta indispensable para la gestión de los sistemas tributarios nacionales:

En la era de la mundialización, la necesidad de los Estados miembros de asistencia mutua en el ámbito de la fiscalidad se hace cada vez más imperiosa. El enorme incremento de la movilidad de los sujetos pasivos, el número de transacciones transfronterizas y la internacionalización de los instrumentos financieros dificulta una estimación adecuada por parte de los Estados miembros de los impuestos adeudados.

Así pues, sin contar con la información facilitada por otros Estados miembros, un Estado miembro, por sí solo, no puede gestionar el sistema tributario nacional. A fin de paliar los efectos negativos de

<sup>1</sup> OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development). *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OECD Publishing, 2013.

<sup>2</sup> OECD. *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OECD Publishing, 2013.

este fenómeno, es indispensable impulsar una nueva cooperación administrativa entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros. 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<sup>3</sup>.

Esta Directiva 2011/16, de cooperación, regula el intercambio de información como una parte de la cooperación administrativa e incluye las tres modalidades de intercambio de información: previa solicitud, automática y espontánea<sup>4</sup>, dando un paso más allá, sobre todo en relación con la obligatoriedad del intercambio automático, que el comentario 9 al artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE (MCOCDE) relativo al intercambio de información. Ahora bien, para esta Directiva, al igual que para la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, el intercambio automático de información es la mejor vía de cooperación o asistencia mutua.

A su vez, la UE ha presentado una Comunicación de la Comisión de las Comunidades Europeas sobre «Fomento de la Buena Gobernanza en el ámbito fiscal»<sup>5</sup> y una «Recomendación de la Comisión relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal»<sup>6</sup>. Definida la buena gobernanza «como la plasmación de los principios de transparencia, intercambio de información y competencia fiscal leal»<sup>7</sup>, se propone determinar cuál puede ser la contribución específica de la UE a la buena gobernanza en el ámbito de la fiscalidad directa, considerando que cada Estado tiene soberanía fiscal para definir su nivel de impuestos y presión fiscal, aunque existen límites a las políticas tributarias de cada país, como son los principios internacionales de transparencia e intercambio de información en materia tributaria, que han sido

3 «Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE». *Diario Oficial de la Unión Europea*, L 64 de 11.3.2011, considerando 1 y 2, p. 1.

4 «'intercambio de información previa petición': el intercambio de información basado en una solicitud efectuada por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido en un caso específico; 'intercambio automático': la comunicación sistemática a otro Estado miembro de información preestablecida, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad. En el contexto del artículo 8, por información disponible se entenderá la información recogida en los expedientes fiscales del Estado miembro que comunique la información, y que se pueda obtener de conformidad con los procedimientos para recabar y tratar la información de dicho Estado miembro; 'intercambio espontáneo': la comunicación no sistemática de información a otro Estado miembro en cualquier momento y sin solicitud previa» (Directiva 2011/16, artículo 3, «Definiciones», apartados 8-10).

5 COMISIÓN EUROPEA. «Fomento de la Buena Gobernanza en el Ámbito Fiscal». Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, COM (2009) 201 final. Bruselas, 28.4.2009.

6 COMISIÓN EUROPEA. «Recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal», 2012/771/UE.

7 COMISIÓN EUROPEA. «Fomento de la Buena Gobernanza en el Ámbito Fiscal», p. 5.

definidos por la OCDE y el Grupo de los 20 (G20)<sup>8</sup>. En el caso español, el intercambio de información tiene muchos frentes regulatorios<sup>9</sup> y, para algunos autores, existe una gran imprecisión en torno al concepto<sup>10</sup>.

## II. LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL PROCEDIMIENTO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Ni los Modelos de Convenio de la OCDE, de la Organización de Naciones Unidas (ONU) y de los Estados Unidos (EEUU), ni la Directiva 2011/16/UE regulan mínimamente los derechos de los contribuyentes que resultan afectados por el intercambio de información. Además, la legislación interna de los Estados tampoco aborda los problemas de los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información tributaria. Sin embargo, existen Estados que, como excepción a la regla general, sí regulan algún derecho del contribuyente en este ámbito<sup>11</sup>.

Los argumentos, o causas, que yacen detrás de esta «desregulación» pueden ser agrupados esencialmente en tres<sup>12</sup>: (i) que ha prevalecido el carácter o función antifraude que tiene el intercambio de información frente a la protección de los derechos del obligado tributario afectado; (ii) la falta de rodaje o práctica de esta modalidad de asistencia entre Estados; (iii) se ha puesto de manifiesto que el intercambio de información

8 CORDÓN EZQUERRO, Teodoro. «La planificación fiscal agresiva y la estrategia de la Comisión UE para combatirla». *Crónica Tributaria*, Extra 7 (2013), pp. 2-10.

9 «Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo, de 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», «Reglamento (UE) 389/2012 del Consejo, 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», «Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE», «Reglamento de Ejecución (UE) 1156/2012 de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, por el que se establecen disposiciones de ejecución de determinadas normas de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad», el Convenio multilateral del Consejo de Europa y la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria (1988), actualizado en el Protocolo de 2010, CDI en vigor en España, todos con cláusula de intercambio de información, «Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses», la Ley General Tributaria (58/2003) (LGT), acuerdos de intercambio de información con Andorra, Aruba, Bahamas, Curaçao, San Martín y San Marino (acuerdos de intercambio de información, que están en distintas fases de tramitación, con Bermudas, Guernsey, Islas Caimán, Islas Cook, Isla de Man, Jersey, Macao, Mónaco, San Vicente y Las Granadinas y Santa Lucía), el Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (*Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA*).

10 Ver DEL PRADO MERINO, María y Francisco NOCETE CORREA. «El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses». *Crónica Tributaria*, 139 (2011), pp. 139-164, p. 141.

11 CALDERÓN CARRERO, J. Manuel. «El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE». En SERRANO ANTÓN, Fernando (dir.). *Fiscalidad Internacional*, 2 volúmenes. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2013, vol. 2, capítulo 25, p. 1402.

12 MARTÍNEZ GINER, Luis. La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados. Madrid: Iustel, 2008, p. 160.

tributaria entre Estados como mecanismo jurídico internacional tiene como referencia a los Estados y no a las personas.

Además, si se considera que los Estados al atender los requerimientos de información tributaria recibidos de otro Estado deben actuar y colaborar como si estuviesen realizando una comprobación e investigación nacional (teniendo en cuenta el marco jurídico nacional que regula sus potestades y los derechos de los contribuyentes, en el ámbito internacional, en la cooperación entre administraciones tributarias de diferentes países), nos podemos preguntar por qué se limitan los derechos de los contribuyentes a favor de las potestades de los Estados. Dicho de otra manera, uno puede preguntarse por qué es necesario rebajar los derechos de los contribuyentes para garantizar una mayor eficacia en la colaboración entre los Estados. Esta relación se puede ver como un juego de suma cero o de suma positiva.

El Convenio multilateral del Consejo de Europa y la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria (1988), actualizado en el Protocolo de 2010, en su preámbulo establece que «todos los Estados deben reconocer la aplicabilidad en materia tributaria de los principios fundamentales según los cuales toda persona puede exigir que sus derechos y obligaciones se determinen mediante un procedimiento legal regular, y que los Estados deben esforzarse en velar por los intereses legítimos de los contribuyentes»<sup>13</sup>. Así, en su artículo 21.1, regula que «Nada de lo dispuesto en el presente Convenio se interpretará en el sentido de que limite los derechos y garantías otorgados a las personas por la legislación o la práctica administrativa del Estado requerido»<sup>14</sup>. Esto abriría la posibilidad de que, antes de suministrar la información al Estado requirente, se le informe al contribuyente afectado por dicho intercambio. Los comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (2002, 2005 y 2010) van en el mismo sentido, aunque matizan que dicha notificación no debería impedir o retrasar indebidamente el intercambio efectivo de información<sup>15</sup>.

13 Jefatura del Estado. «Instrumento de Ratificación del Protocolo de enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 27 de mayo de 2010 y texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988» (BOE-A-2012-14116). *Boletín Oficial del Estado*, 276 (16 de noviembre de 2012), pp. 79881-79899, p. 79887.

14 *Ibidem*, p. 79893.

15 «Las Leyes de algunos países incluyen procedimientos de notificación a la persona que suministró la información o al contribuyente que está sujeto a la indagación con carácter previo a la transmisión de la información. Tales procedimientos de notificación podrían constituir un elemento importante de los derechos garantizados por la ley interna. Pueden ayudar a evitar errores (v.g. en casos de identidad errónea) y a facilitar el intercambio (al permitir a los contribuyentes notificados que colaboren voluntariamente con las autoridades tributarias en el Estado que solicita la información). Ahora bien, los procedimientos de notificación no deberían aplicarse en forma tal que, en las circunstancias particulares de la solicitud, den al traste con los esfuerzos del Estado que la formula. Dicho de otro modo, no deberían impedir o retrasar indebidamente el intercambio efectivo de información. Por ejemplo, los procedimientos de notificación deberían admitir excepciones a las notificaciones previas, por ejemplo, en casos en que la solicitud de información es de naturaleza muy urgente o la notificación pudiera socavar las posibilidades de éxito de la investigación llevada a cabo por el

Todos los intercambios de información a que se refiere la presente Directiva están sometidos a las disposiciones de aplicación de la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, 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, y del Reglamento (CE) n° 45/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de diciembre de 2000, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales por las instituciones y los organismos comunitarios y a la libre circulación de estos datos. No obstante, conviene tener en cuenta las limitaciones de determinados derechos y obligaciones establecidas en la Directiva 95/46/CE, con el fin de salvaguardar los intereses a que se refiere el artículo 13, apartado 1, letra e), de dicha Directiva. Dichas limitaciones son necesarias y proporcionadas con vistas a la pérdida potencial de ingresos de los Estados miembros y a la crucial importancia de la información contemplada en la presente Directiva para la eficacia de la lucha contra el fraude<sup>16</sup>.

Con estas consideraciones, es posible que pueda llegar a realizarse el intercambio de información sin cumplir todos los requisitos que garanticen los derechos de los contribuyentes, incluido el secreto tributario. Esto afectaría derechos y garantías considerados fundamentales, como la propiedad, el secreto empresarial, la confidencialidad de la información, la seguridad jurídica y la legalidad.

De acuerdo con el ordenamiento interno de un país, la información obtenida o en poder de la Administración tributaria es una información por naturaleza confidencial y protegida, sometida a estrictas reglas de secreto tributario, delimitado por la existencia de derechos y garantías de los contribuyentes en cuanto a su procedimiento de obtención y uso por las Administraciones tributarias y tribunales. Por ello, el intercambio de información entre Administraciones tributarias de diferentes países debería estar sujeto a las mismas reglas de secreto tributario, es decir, la información solo debería ser revelada a las personas autorizadas y

---

Estado que solicita la información. Un Estado contratante que, de acuerdo con la legislación interna, deba notificar a la persona que suministró la información o al contribuyente que se ha propuesto un determinado intercambio de información debería informar a su socio convencional por escrito de esta condición y de cuáles son las consecuencias para con sus obligaciones en relación con la asistencia mutua. Esta información debería ofrecerse al otro Estado contratante previa a la firma del convenio y en adelante siempre que las normas correspondientes fueran objeto de modificación» (OCDE. *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio. Versión abreviada. 22 de julio de 2010*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010, «Comentarios al artículo 26 relativo al intercambio de información», Apartado 3, § 14.1, pp. 418-419).

16 «Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE». *Diario Oficial de la Unión Europea*, L 64 de 11.3.2011, considerando 27, p. 3.

para los fines permitidos en la normativa nacional, y deberían dársele al contribuyente los medios jurídicos necesarios para, mediante el ejercicio de sus derechos, controlar la legalidad de los intercambios de información<sup>17</sup>.

En consecuencia, podemos distinguir dos tipos de Estados distintos, en función del mayor o menor respeto a estos derechos, lo cual afecta la forma de entender la maximización de la operatividad del intercambio de información<sup>18</sup>. Por un lado se encuentran los Estados más garantistas. Aquellos que al otorgar un alto nivel de garantías a los derechos de sus contribuyentes serán menos proclives a intercambiar información, enviar y recibir, pues la información recibida del Estado remitente sin las garantías que considera básicas, no podrá ser utilizada ante los tribunales. Por otro lado tenemos Estados menos garantistas. Aquellos que al otorgar un bajo nivel de garantías a los derechos de sus contribuyentes serán más proclives a intercambiar información, enviar y recibir, pues la información recibida del Estado remitente con las garantías que considera básicas, podrá ser utilizada ante los tribunales.

Así, puede entenderse que un déficit en el reconocimiento de los derechos a los obligados tributarios supone una menor colaboración de los mismos o en su caso, una menor eficacia en el intercambio de información, mientras que un mayor reconocimiento de aquellos

17 La LGT (58/2003), en su artículo 95, regula el carácter reservado de los datos con transcendencia tributaria y en concreto, en su apartado 5, señala que «La cesión de información en el ámbito de la asistencia mutua se regirá por lo dispuesto en el artículo 177 ter de esta Ley». Dicha Ley, en su capítulo VI, regula la asistencia mutua, con efectos desde 1 de enero de 2012 y, en concreto, en su artículo 177 ter, el intercambio de información, en los siguientes términos: «1. La Administración tributaria podrá facilitar a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de tributos de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora de la información pueda utilizarla para otros fines cuando así se establezca en dicha normativa.

A fin de proporcionar la citada información, la Administración tributaria realizará las actuaciones que se precisen para obtenerla, incluso cuando la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus tributos internos. A tal efecto, la Administración podrá utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en esta Ley.

La Administración tributaria podrá oponerse o deberá autorizar expresamente, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, que la información facilitada conforme al apartado anterior sea transmitida a un tercer Estado o entidad internacional o supranacional.

2. La información suministrada a la Administración tributaria por otros Estados o por entidades internacionales o supranacionales en virtud de normas sobre asistencia mutua tendrá carácter reservado en los términos señalados en el artículo 95.1 de esta Ley, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa.

No obstante, la cesión a terceros establecida en los distintos párrafos del artículo 95.1 de esta Ley será posible solo si la normativa del Estado o entidad que ha facilitado la información permite su utilización para fines similares, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa.

El procedimiento de cesión de esta información a terceros se desarrollará reglamentariamente.

En su caso, la información a que se refiere este apartado podrá ser remitida a otros Estados o a otras entidades internacionales o supranacionales si así lo permite la normativa sobre asistencia mutua, y en las condiciones establecidas en la misma» (LGT (58/2003), «Capítulo VI. Asistencia mutua», Sección 2. Normas comunes. Artículo 177 ter Interambio de información).

18 CALDERÓN CARRERO, José Manuel. *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2000, capítulo 5, p. 342.

puede reforzar la confianza de los obligados tributarios y fomentar su colaboración. Cuanto más y mejor perciban sus derechos, más y mejor será la cooperación de los mismos y por extensión el intercambio de información. En definitiva, el reconocimiento de los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información tributaria entre Estados se puede entender como un reflejo de la concepción que se tenga sobre la asistencia mutua. Por tanto, quienes consideran este mecanismo como un instrumento antifraude fiscal internacional limitan de forma notable la intervención del obligado tributario en defensa de sus derechos, mientras que quienes miran con mayores recelos esta cláusula suelen maximizar los derechos de participación del obligado tributario afectado por un intercambio de información tributaria entre Estados.

Si, como hemos señalado, la legislación interna de cada país es, con carácter general, la norma que regula los derechos y garantías de los obligados tributarios (su participación en el procedimiento de intercambio de información por el principio de autonomía procedural nacional), no puede ser considerada como una limitación al mismo, sino como la contraparte que delimita el equilibrio jurídico en los procedimientos de actuación de la Administración tributaria. Existen, frente a la finalidad antifraude del intercambio de información, otros bienes o derechos dignos de protección. Así, no puede negarse la existencia de un derecho a controlar el flujo de información que les concierne (artículo 18.4 Constitución Española, CE), el derecho a participar en los procedimientos administrativos (artículo 105 CE) y el derecho a controlar la legalidad de las actuaciones administrativas (artículos 24, 103 y 106 CE)<sup>19</sup>.

En síntesis, destacamos a continuación las circunstancias que pueden llegar a limitar los derechos de los obligados tributarios<sup>20</sup>: la existencia del interés público en que se produzca una tributación justa y presidida por el principio de igualdad; luchar contra el fraude fiscal; evitar un daño o riesgo inminente de difícil o imposible reparación; y la renuncia del obligado tributario a sus derechos.

En este escenario podríamos plantearnos una primera aproximación a diferentes situaciones que se pueden producir en la práctica, para así determinar mejor lo que la OCDE define como derechos de participación del contribuyente en el procedimiento de intercambio de información.

19 CALDERÓN CARRERO, José Manuel. «El intercambio de información entre Administraciones tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa». En SOLER ROCH, M.T. y F. SERRANO ANTÓN (dirs.). *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 311.

20 MARTÍNEZ GINER, Luis. Ob. cit., p. 169.

a) Una Administración tributaria recibe un requerimiento de información de otro Estado, en cuyo caso pueden darse dos situaciones:

La Administración tributaria requerida ya posee los datos solicitados. En este caso, la información solicitada será intercambiada sin que el obligado tributario al que se refiere la misma pueda llegar a tener conocimiento de ello, por lo que será difícil que pueda ejercer sus derechos para controlar a priori el flujo de la información. En cualquier caso, sí podrá ejercitarse acciones, de acuerdo con el ordenamiento jurídico aplicable, que le permitan controlar a posteriori la legalidad del intercambio de información, si bien ello no habrá impedido que el mismo se lleve a cabo.

La Administración requerida no dispone de la información solicitada, por lo que la misma deberá ser recabada por aquella. En este caso existen dos posibilidades: en el caso de que la información sea recabada del propio obligado tributario al que se refiere la misma, resultará informado por lo que podrá impugnar y hacer valer el sistema de recursos en relación con los distintos aspectos del intercambio de información, bien porque no se cumplen los requisitos necesarios o porque el mismo no es obligatorio; en el caso de que la información sea recabada de terceras personas distintas del propio obligado tributario al que se refiere la información, el requerimiento se dirigirá a ese tercero al que se le informará del alcance, motivación y finalidad del mismo. El tercero puede impugnar, oponerse o cuestionar el requerimiento, siendo discutible si el obligado tributario al que se refiere la información está legitimado para impugnar los requerimientos de información dirigidos a otra persona.

b) Una Administración tributaria, en el marco de una investigación dirigida contra un obligado tributario residente, solicita a otro Estado información tributaria sobre ese sujeto pasivo. En este caso, dado que tal actuación —el requerimiento de información— será una causa de interrupción de la prescripción tributaria, de acuerdo con la normativa nacional, artículo 68.5 de la Ley General Tributaria, que será notificada al obligado tributario afectado, le podrían asistir todos los derechos para intervenir en el procedimiento de intercambio de información. La jurisprudencia española ha analizado este supuesto de distinta forma, planteando la no obligatoriedad de la notificación al contribuyente afectado del requerimiento de intercambio de información a otros Estados. Así, la sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de septiembre de 2003 considera en su fundamento jurídico quinto que

del examen de la normativa comunitaria [...] y de los Convenios de doble imposición suscritos con Alemania, Francia y los Países bajos, o de la española de transposición de la misma, que regula el procedimiento de aplicación de las Directivas comunitarias sobre intercambio de información tributaria y la Orden Ministerial de 9 de febrero de 1988,

no puede extraerse la obligatoriedad, reclamada por la recurrente, de la puesta a disposición del sujeto pasivo del contenido del requerimiento realizado a las entidades extranjeras, a través de las autoridades fiscales de sus respectivos países.

Para la OCDE, los derechos de participación de los contribuyentes afectados por el procedimiento, generalmente aplicables en el Estado que va a transmitir la información, el requerido, se pueden clasificar en tres categorías de protección diferente<sup>21</sup>:

a) *Derecho de notificación*: en el que se le informará al contribuyente de la información a remitir, país que solicitó la información, impuestos afectados, norma legal que regula el intercambio y la eventual oposición a dicho procedimiento. Este derecho es, por tanto, el primer paso para la eficacia del resto de los derechos. Países como Alemania, Luxemburgo, Suiza, Suecia, Países Bajos y Portugal lo regulan. Al respecto, podemos referirnos a dos supuestos que pueden acaecer.

Por un lado, puede existir una contradicción entre los datos que facilita el propio obligado tributario afectado por el intercambio de información —que gozan de presunción de veracidad, artículo 108.4 de la Ley General Tributaria— y los datos que se obtengan de terceras personas. En tal caso, esa divergencia ha de ser resuelta y es necesario comunicar la misma al contribuyente para que alegue lo que estime oportuno. Por tanto, parece que la notificación es precisa y en ese sentido no se lesiona ni se cuestiona la posición jurídica ni las garantías del obligado tributario.

Una segunda situación será aquella en la que los datos que obran en poder de la Administración tributaria constituyen un elemento de prueba, sea por haber sido declarado por el propio contribuyente, sea porque los ha obtenido tras el desarrollo de unas actuaciones de comprobación e investigación. En este caso, como la información ya está en poder de la Administración, el intercambio se puede realizar sin conocimiento previo por parte del contribuyente.

Sin embargo, el hecho de que unos determinados datos tributarios ya obren en poder de la Administración tributaria y se hayan obtenido en el marco de unas actividades de comprobación e investigación de acuerdo con los procedimientos y garantías legales, no significa que esa información pueda ser usada o transferida sin el concurso o consentimiento del obligado tributario afectado, pues una cosa es la obtención de la información y otra la transferencia de la misma a otro Estado. Por ello, aun habiéndose obtenido correctamente la información tributaria, su intercambio sin el previo conocimiento o notificación al

---

<sup>21</sup> OECD. *Tax Information Exchange between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices*. París, 1994.

obligado tributario afectado puede constituir una merma de las garantías jurídicas del mismo. Recordemos aquí que con carácter general no se reconoce en el sistema tributario español el derecho de notificación al obligado tributario afectado por un intercambio de información, lo cual ha llevado a una parte de la doctrina<sup>22</sup> a considerar inaceptable que no se le notifique al obligado tributario un intercambio de información tributaria relativa a su persona a otro Estado.

No obstante, debe destacarse la expresa regulación que sobre algunos aspectos de esta cuestión realiza la Instrucción 1/2000, de 1 de diciembre, de la Agencia de Protección de Datos, relativa a las normas por las que se rigen los movimientos internacionales de datos. La norma segunda señala que «cualquier responsable de un fichero o tratamiento que se proponga transferir datos de carácter personal fuera del territorio español deberá haber informado a los afectados de quiénes serán destinatarios de los datos, así como de la finalidad que justifica la transferencia internacional y el uso de los datos que podrá hacer el destinatario».

Dentro de las limitaciones a esos derechos, el artículo 23.2 de Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de carácter personal establece que

Los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán igualmente, denegar el ejercicio de los derechos a que se refiere el apartado anterior cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras.

En esta línea también, la Sentencia del Tribunal Constitucional 292/2000 precisó que era necesario compatibilizar la necesidad de ser informado con el funcionamiento de las normas sobre el intercambio de información, manteniéndose que cualquier limitación a este derecho consagrado en la Constitución Española ha de estar justificada y no vulnerarla (FJ 13: Solo podrá restringirse los derechos de acceso a la información que va a ser intercambiada si existe un interés público imperioso que así lo justifique).

*b) Derecho de consulta o audiencia:* además de la notificación se le debe dar audiencia al afectado antes de enviar la información al Estado solicitante. En el ordenamiento jurídico español, el fundamento que permitiría mantener la existencia de un derecho de consulta en los procedimientos de intercambio de información tributaria sería el artículo 105 c) de la Constitución, la cual establece que «la ley regulará: c) el procedimiento a

<sup>22</sup> CALDERÓN CARRERO, José Manuel. «El intercambio de información entre Administraciones tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa», p. 324.

través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando cuando proceda, la audiencia al interesado». A su vez, el Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de enero de 1992, ha constatado que tras la aprobación de la Constitución, es necesario garantizar en todo procedimiento o expediente administrativo la audiencia al ciudadano, incluso aunque no se prevea expresamente en sus trámites.

Por otro lado, en el ámbito administrativo se establece el trámite de audiencia, por una parte en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que en su artículo 84 señala que «instruidos los procedimientos, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrán de manifiesto a los interesados o, en su caso, a sus representantes» y, por otra, en la Ley General Tributaria, que regula en su artículo 34.1 m) «el derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley».

c) *Derecho de intervención*: con estos derechos el afectado puede someter a control administrativo y jurisdiccional la legalidad del intercambio antes y después de su ejecución. En el ámbito tributario español, puesto que la petición de información a un tercer país es un acto administrativo notificable y, por tanto, susceptible de ser impugnado, para ejercitarse este tipo de derechos en el intercambio de información, podría acudirse al artículo 227.1 de la LGT<sup>23</sup>, y así poder considerar recurrible una decisión de la Administración tributaria de intercambiar información con otro Estado.

Como hemos señalado anteriormente, tanto para la OCDE como para la UE, el ejercicio de estos derechos de participación puede obstaculizar el intercambio de información hasta el punto de llegar a frustrar el éxito del mismo en el Estado requirente, por ello plantean un equilibrio de todos los elementos en conflicto, dando preeminencia a la lucha contra el fraude fiscal internacional, relegando los derechos de los contribuyentes al ámbito de los derechos nacionales. Por tanto, el obligado tributario afectado por un requerimiento de intercambio de información tributaria entre Estados debería poder impugnar tanto la obtención de la información tributaria objeto de intercambio como la propia decisión de enviarla al otro Estado, para hacer valer sus derechos en el Estado requerido en el que se encuentra la información referida al mismo, para controlar el fundamento de la petición, los términos de la misma y el cumplimiento de los requisitos y garantías que proclama el artículo 26 del MCOCDE.

---

23 «1. La reclamación económico-administrativa será admisible, en relación con las materias a las que se refiere el artículo anterior, contra los actos siguientes: a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber. b) Los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento» (LGT (58/2003), artículo 227.1).

El Tribunal Administrativo de Luxemburgo en resolución de 6.2.2012 (caso 29592,a) ante el requerimiento de información cursado por la Administración tributaria sueca, en aplicación de la asistencia mutua, ha admitido el recurso de un contribuyente cliente de un banco, al aceptar que el afectado tiene derecho a conocer el contenido del requerimiento de información formulado por la Administración tributaria sueca, pues considera que, a pesar de ser información confidencial, dicho acceso es el único mecanismo que le permite al afectado ejercitar su defensa a efectos de cuestionar la legalidad de tal asistencia mutua.

Como caso del reconocimiento del derecho de impugnación en el marco del intercambio de información, podemos señalar el Protocolo (BOE 11.6.2013) que modifica el convenio de 26 de abril de 1966 entre España y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 29 de junio de 2006. El apartado IV, referido al nuevo artículo 25 bis, que incorpora la cláusula de intercambio de información, se refiere en el número 12 a la posibilidad de impugnar actuaciones del procedimiento de intercambio de información, distinguiendo aquellas desarrolladas en el Estado requerido y en el Estado requirente<sup>24</sup>.

24 «Artículo 12. El párrafo IV del Protocolo, con referencia al artículo 25 bis, se sustituye por el siguiente nuevo párrafo IV:

- “1. Se entenderá que el intercambio de información únicamente podrá solicitarse una vez agotadas todas las fuentes habituales de información del Estado contratante que requiere la información, de las que disponga en aplicación de su procedimiento tributario interno, excepto aquellas que pudieran generar dificultades desproporcionadas.
2. Se entenderá que al formular un requerimiento de información en virtud del artículo 25 bis del Convenio, las autoridades competentes del Estado que solicita la información proporcionarán la siguiente información a las autoridades competentes del Estado requerido:
  - a) la identidad de la persona objeto de inspección o investigación;
  - b) las fechas respecto de las que se solicite la información;
  - c) una declaración sobre la información solicitada en la que conste su naturaleza y la forma en la que la Parte requerente desea recibir la información de la Parte requerida;
  - d) la finalidad fiscal para la que se solicita la información;
  - e) en la medida en que se conozca, el nombre y el domicilio de toda persona en cuyo poder se crea que obra la información solicitada;
3. Se entenderá que el criterio de «pertinencia previsible» tiene como finalidad establecer un intercambio de información en materia tributaria tan amplio como sea posible y, al mismo tiempo, aclarar que los Estados no tienen libertad para emprender búsquedas indefinidas de pruebas («fishing expeditions»), ni para solicitar información de dudosa pertinencia respecto a la situación fiscal de un determinado contribuyente. Mientras que el apartado 2 contiene importantes requisitos procedimentales al objeto de garantizar que no se emprendan búsquedas indefinidas de pruebas, los subapartados a) a e) deben interpretarse de forma que no se malogue el intercambio efectivo de información.
4. Se entenderá asimismo que el artículo 25 bis del Convenio no obliga a los Estados contratantes a intercambiar información de forma automática o espontánea.
5. Se entenderá que en caso de intercambio de información, las normas de procedimiento administrativo relativas a los derechos de los contribuyentes aplicables en el Estado contratante al que se solicite la información seguirán siendo aplicables antes de la transmisión de la información al Estado contratante que la ha solicitado. Se entenderá asimismo que el objetivo de esta disposición es garantizar al contribuyente un procedimiento justo y no el de impedir o retrasar indebidamente el proceso de intercambio de información.
6. La autoridad competente remitirá al otro Estado contratante la información solicitada tan pronto como sea posible. El tiempo que transcurra desde la petición de la información hasta su recepción por el Estado que la solicitó no será considerado a los efectos del cálculo de los límites temporales

# 24

Una cuestión que plantea alguna discusión es la posibilidad de impugnar por parte de un obligado tributario, requerimientos de información dirigidos a terceros. Son, esencialmente, dos las posiciones que se mantienen al respecto: la que considera que el obligado tributario afectado por el requerimiento de información a un tercero no puede impugnar el mismo, y la que considera que sí. El punto de partida es la consideración del requerimiento de información como acto administrativo susceptible de ser recurrido. En este sentido, el Tribunal Económico-Administrativo Central (resolución de 23.9.1987) ha manifestado que los requerimientos de información

constituyen un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información a terceros, define una obligación de hacer y el propio requerimiento se convierte en el acto declarativo de esta obligación de informar que es una obligación principal y autónoma, constituye un acto administrativo, de carácter formal, que no puede ser considerado como de mero trámite y, en consecuencia, reúne las características precisas para ser calificado como reclamable en la vía económico-administrativa.

A su vez, en otra resolución de 25.9.1998, mantiene que la impugnación del acto administrativo de obtención de información solo puede ser realizada por la persona a quien se le pide los datos. Sin embargo, con el artículo 232.1.b) de la LGT se podría defender que los obligados tributarios afectados por el requerimiento también podrían impugnar el mismo<sup>25</sup>.

Finalmente, no debe olvidarse la posibilidad de acudir como vía de impugnación, a posteriori, a la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública frente a los intercambios de información tributaria entre Estados que provoquen un daño patrimonial al obligado tributario. En este sentido, el Convenio relativo a la asistencia mutua y la cooperación entre las Administraciones aduaneras en el ámbito de la Unión Europea, recoge en su artículo 25.2 f) la posibilidad de invocar la responsabilidad patrimonial cuando se produzcan daños por

---

previstos en la legislación fiscal española respecto de los procedimientos fiscales de la Administración Tributaria.

7. Las personas implicadas en una actuación seguida en España no podrán invocar irregularidades en el procedimiento seguido en Suiza para recurrir su caso ante los tribunales españoles.

En caso de que el contribuyente recurriera la decisión adoptada por la Administración Tributaria Federal Suiza respecto de la transmisión de información a la autoridad competente española, cualquier demora que se produjera por este motivo no será computable en la aplicación de los límites temporales previstos en la legislación fiscal española respecto de los procedimientos fiscales de la Administración Tributaria<sup>26</sup>.

25 «Estarán legitimados para promover las reclamaciones económico administrativas cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria» (LGT (58/2003), artículo 232.1.b).

el tratamiento de los datos transmitidos<sup>26</sup>. En el ordenamiento español, podría ser de aplicación la legislación sobre responsabilidad patrimonial de la Administración pública, pues en este sentido, el artículo 139 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se establece lo siguiente:

1. Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos.
2. En todo caso, el daño alegado habrá de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas.

En consecuencia, si como resultado de un intercambio de información resultan afectados secretos empresariales que provocan un daño en la producción y distribución de algún bien o servicio a un obligado tributario, este puede actuar reclamando a la Administración Pública —Administración Tributaria— una cantidad económica por los daños causados como consecuencia de su actuación al transferir información tributaria que supone revelar secretos empresariales del contribuyente.

Con esta clasificación de los derechos de participación de la OCDE, nos podemos preguntar si el intercambio de información debe seguir viéndose casi exclusivamente como un instrumento antifraude fiscal limitativo de derechos, o, si esos derechos, están mejor defendidos con normas nacionales y Estados garantistas o, con normas de carácter supranacional. Tal vez los CDI firmados, de ámbito bilateral, están mostrando su insuficiencia y es necesario llegar a acuerdos multilaterales para superar sus limitaciones, en cuyo caso ¿habría que plantearse la conveniencia de regular los derechos a nivel internacional, OCDE, UE?

Se debe avanzar en la aplicación de los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información, teniendo en cuenta que su reconocimiento no debe obstaculizar el procedimiento del mismo. En este sentido, parece lógico entender que ni el derecho de notificación, ni el derecho de audiencia o consulta suponen un obstáculo en sí mismo al intercambio de información. Por el contrario, el derecho de impugnación o intervención sí puede suponer un evidente retraso. En la mayoría de los países no se ha regulado de forma específica estos derechos. Esto resulta en que las personas afectadas por el intercambio no puedan ejercer acciones para controlar la legalidad del mismo, por lo

26 «Acto del Consejo, de 18 de diciembre de 1997, por el que se celebra, sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, el Convenio relativo a la asistencia mutua y la cooperación entre las administraciones aduaneras». *Diario Oficial de la Unión Europea*, C24 de 23.1.1998.

que deben acudir al sistema general de recursos previsto en la normativa nacional. En el caso de Alemania, Holanda, Portugal y Suiza estos tres derechos sí están regulados.

Por último, para terminar y situar el estado de la cuestión en la Unión Europea, resumiremos brevemente una reciente sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, de 22 de octubre de 2013, asunto C-276/12, en la que el Tribunal de Luxemburgo ante la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Justicia de la República Checa, declara que

la Directiva 77/799/CEE 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.

En concreto, un ciudadano checo alegó en su declaración de renta 2004, que había realizado gastos en diferentes Estados miembros ante su posible traslado a los mismos para el ejercicio de su actividad como futbolista. Por su parte, la Administración tributaria checa, en un procedimiento de inspección sobre la renta declarada en 2004, solicitó información a las Administraciones tributarias afectadas basándose en su ley interna y en la Directiva 77/799/CEE. Girada la liquidación al contribuyente, después de varios recursos, el contribuyente llevó el asunto ante el Tribunal Supremo, alegando que la Administración tributaria checa había obtenido ilegalmente información que le concernía, dado que no le informó acerca de la solicitud de asistencia dirigida a otras Administraciones y en las respuestas facilitadas al requerimiento no se precisó el modo en que se había obtenido la información. El Tribunal checo observa que no reconocer el derecho del contribuyente en el intercambio de información entre las Administraciones tributarias supondría reducir sus derechos procesales en relación con los derechos que el ordenamiento jurídico checo le reconoce en el marco de un procedimiento tributario nacional y se pregunta en qué medida influyen en la existencia de ese derecho los derechos fundamentales, tal como están garantizados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Ante estos interrogantes, el Tribunal checo suspende el procedimiento y plantea al Tribunal de Justicia de Luxemburgo las siguientes cuestiones prejudiciales:

- a) ¿Se desprende del Derecho de la Unión Europea que el contribuyente tiene derecho a ser informado de la decisión de la Administración tributaria checa de solicitar información con arreglo a la Directiva 77/799

[...] ¿Tiene derecho el contribuyente a participar en la formulación de la solicitud dirigida al Estado miembro requerido? Si el contribuyente no tiene tales derechos en virtud del Derecho de la Unión Europea, ¿es posible que la legislación nacional le confiera similares derechos?

El Tribunal de Justicia europeo entiende que la citada Directiva prevé una mera facultad de los Estados miembros para recurrir a la asistencia de otros Estados miembros, regulando su colaboración, y que su objetivo es luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional. Por consiguiente, concluye la Comisión, la cuestión de si el Estado miembro requirente tiene la obligación de informar al contribuyente acerca de la solicitud de asistencia que ha formulado no se rige por el Derecho de la Unión, sino exclusivamente por el Derecho nacional, añadiendo que el derecho de defensa, que incluye el derecho a ser oído y el derecho de acceso al expediente, está incluido entre los derechos fundamentales que forman parte integrante del ordenamiento jurídico de la Unión. Por tanto, la Directiva no atribuye derechos específicos a los contribuyentes ni impone a las autoridades competentes de los Estados miembros ninguna obligación de consultar a aquellos.

En tales circunstancias, sigue el Tribunal, procede examinar si el contribuyente puede, a pesar de todo, deducir del derecho de defensa un derecho a participar en el intercambio de información entre las autoridades competentes. El Tribunal de Justicia recuerda que ha declarado con anterioridad que el respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión que resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona (véase la sentencia Sopropé, C-349/07, apartado 36). En virtud de este principio, debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión. Esta obligación recae sobre las Administraciones de los Estados miembros cuando adoptan decisiones que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aun cuando la legislación de la Unión aplicable no establezca expresamente tal requisito formal.

De ello se deduce que el respeto del derecho de defensa del contribuyente no exige que este participe en la solicitud de información dirigida por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido. Tampoco exige que el contribuyente sea oído en el momento en que en el Estado miembro requerido se lleven a cabo actuaciones inspectoras que puedan incluir el examen de testigos ni que sea oído antes de que dicho Estado miembro transmita información al Estado miembro requirente. Por tanto, el Tribunal concluye que la cuestión prejudicial, tal como resulta de la Directiva 77/799 y del 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.

b) Al comunicar información con arreglo a la Directiva 77/799 [...], ¿está obligada la Administración tributaria del Estado miembro requerido a respetar cierto contenido mínimo en su respuesta, de modo que conste claramente cuáles fueron las fuentes y cuál fue el método utilizado por la Administración tributaria requerida para obtener la información comunicada? ¿Puede el contribuyente cuestionar la exactitud de la información así comunicada, por ejemplo, por vicios formales del procedimiento que precedió en el Estado miembro requerido a la comunicación de la información? ¿O es aplicable el principio de cooperación y confianza mutua, conforme al cual no se podrá cuestionar la información facilitada por la Administración tributaria requerida?

A este respecto, el Tribunal señala que la Directiva 77/799 no contempla el derecho del contribuyente a cuestionar la exactitud de la información transmitida y no impone ninguna exigencia particular en lo que atañe al contenido de la información transmitida. En tales circunstancias, incumbe exclusivamente a los derechos nacionales fijar las correspondientes normas. El contribuyente podrá cuestionar la información que le concierne transmitida a la Administración tributaria del Estado miembro requirente según las normas de procedimiento aplicables en el Estado miembro de que se trate. En consecuencia, considera que la Directiva 77/799 no regula el extremo relativo a determinar en qué condiciones podrá el contribuyente cuestionar la exactitud de la información transmitida por el Estado miembro requerido y no impone ninguna exigencia particular en lo que atañe al contenido de la información transmitida.

En cuanto al contenido, valor probatorio y efectos de la información intercambiada, el Abogado General, en sus conclusiones de 6 de junio de 2013, destaca que la Directiva 77/799 no contiene disposición alguna sobre el contenido formal de la información remitida al Estado requirente, pero sí debe tener datos suficientes sobre las actuaciones llevadas a cabo para su obtención, para garantizar su valor probatorio. Para el Abogado, la Directiva no confiere valor probatorio alguno a la información intercambiada, por lo que corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar cuál es el valor probatorio que procede atribuir en cada caso a la información comunicada por un Estado miembro en virtud de la Directiva, en consecuencia, será

en dicho procedimiento nacional donde el contribuyente afectado podrá contrastar la exactitud de la información intercambiada. En este sentido, la Ley General Tributaria, en su artículo 106, «Normas sobre medios y valoración de prueba», en su apartado 2, establece que «Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda». Además, el Abogado considera que el procedimiento de investigación del Estado miembro requerido únicamente se regirá por su derecho procedural nacional, que delimitará los derechos de los interesados; nunca por el derecho procedural del Estado requirente, pues sería contrario a la Directiva 77/799.

Recibido: 20/02/2014  
Aprobado: 17/03/2014

LOS DERECHOS  
DE LOS  
CONTRIBUYENTES  
EN EL INTER-  
CAMBIO DE  
INFORMACIÓN  
ENTRE ADMINIS-  
TRACIONES  
TRIBUTARIAS

TAXPAYERS RIGHTS  
IN THE EXCHANGE  
OF INFORMATION  
BETWEEN TAX  
ADMINISTRATIONS