



¿TIENEN DERECHO LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS A SER INFORMADOS DEL INTERCAMBIO DE DATOS FISCALES ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE DIVERSOS ESTADOS?

*María José López Sánchez**
*Pedro M. Herrera Molina***

Resumen

Este estudio procuró evaluar si el sistema jurídico de la Unión Europea obliga o no al Estado a informar a los interesados del intercambio de información tributaria con administraciones de otros Estados miembros. Se realizó búsqueda bibliográfica y documental sobre las polémicas en torno al tema. Se concluyó que el sistema jurídico de la Unión Europea no obliga a los Estados a informar al interesado sobre el intercambio de información con otros Estados miembros. Además, no hay mención en los convenios internacionales. Se propone regular la materia, debido a la urgencia y la importancia del tema.

Palabras clave

Unión Europea. Derecho a la información. Intercambio de datos fiscales.

Resumo

Este estudo teve como objetivo avaliar se o ordenamento jurídico da União Europeia obriga ou não o Estado a informar às partes interessadas sobre a troca de informações fiscais com as autoridades de outros Estados-Membros. Realizou-se pesquisa bibliográfica e documental sobre as controvérsias em torno do assunto. Concluiu-se que o sistema legal da União Europeia não obriga os Estados a informar ao interessado sobre a troca de informações com outros Estados-Membros. Além disso, não há nenhuma menção nas convenções internacionais. Propõe-se a regulação da matéria, devido à urgência e à importância do tema.

Palavras-chave

União Europeia. Direito à informação. Troca de informações fiscais.

* Profesora Titular EU de Derecho Financiero y Tributario, UNED.

** Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, UNED.

1. PLANTEAMIENTO

Un órgano jurisdiccional de la República Checa ha planteado al Tribunal de Justicia de la UE diversas cuestiones prejudiciales sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de una normativa nacional que no contempla el derecho del contribuyente a ser informado del requerimiento dirigido a una Administración de otro Estado miembro con arreglo a la Directiva de asistencia mutua (Asunto C-276/12, *Sabou*).

El planteamiento de estas cuestiones causa cierta sorpresa y parece predecible que el Tribunal rechace la existencia de un derecho del contribuyente –derivado de las normas de la Unión Europea– a ser informado del citado requerimiento. Consideramos, sin embargo, que este incidente constituye una magnífica ocasión para analizar a fondo la materia y no sólo desde el punto de vista comunitario (utilizaremos este adjetivo para referirnos concisamente al Derecho de la Unión Europea) sino también desde la perspectiva de la Fiscalidad internacional y del Derecho español.

Podemos sintetizar las cuestiones planteadas por el tribunal nacional, en el eventual reconocimiento de una serie de derechos al contribuyente con ocasión de una solicitud de información, en el contexto de la asistencia mutua y al amparo de la normativa internacional, comunitaria y nacional, así como en la existencia de ciertas obligaciones tanto para el Estado requirente de la información como para el Estado requerido y obligado a transmitir esa información, en relación con ese mismo contribuyente.

A nuestro juicio, en lo que se refiere al *Estado requirente*, no existe obligación de informar, ni en el ámbito internacional ni en el comunitario. Tampoco existe un deber de contar con la participación del contribuyente cuando se realiza una solicitud de información a otro Estado miembro. Por tanto, lo habitual será que el Estado que solicita la información no comunique al obligado tributario afectado este procedimiento, salvo que así lo prevea su normativa interna.

En cuanto al *Estado requerido*, podemos analizar el tema desde las cuatro vertientes complementarias: el plano internacional, el comunitario, el Derecho comparado y el ordenamiento español.

2. PERSPECTIVA DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

En primer lugar, vamos a pasar revista a los instrumentos más importantes que otorgan respaldo jurídico al intercambio de información y analizaremos la protección o los derechos reconocidos en los mismos a los contribuyentes o a los obligados tributarios, a efectos de notificación o de participación.

2.1. Tratamiento del deber de información en el MC-OCDE

El artículo 26 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE proporciona la base más extendida para el intercambio bilateral de información con fines fiscales y la cooperación administrativa en el plano internacional.

Desde la primera versión del artículo 26 de 1963, hasta la última modificación del mismo en Julio de 2012, el precepto ha sufrido diversas vicisitudes casi todas ellas tendentes a suprimir limitaciones y a hacer más efectivo el intercambio de información. Muy sucintamente, las podemos sintetizar en cuanto a su contenido afecte a las siguientes materias:

a) *Ámbito objetivo*: se trata de cuestiones referidas al tipo de información que están obligadas a transmitirse las partes, a la consideración de la información objeto de intercambio como *necesaria* para el estado requirente o simplemente *relevante*; a si la información transmisible debe consistir en meros datos, si o abarcar también copias autenticadas de documentos originales, registros o testimonios. También se prevé si el intercambio de información puede ir referido únicamente a los impuestos previstos o cubiertos en el Convenio o bien puede afectar *a todos los impuestos integrantes del sistema tributario de los Estados contratantes*. Incluso, como prevé el *update* de la OECD al artículo 26 de 2012, cabe prever de que la información transmitida pueda usarse también con finalidades no tributarias (*non-tax purposes*) si la legislación de los Estados contratantes así lo permite.

b) *Ámbito subjetivo*, en cuanto a que la información solicitada al Estado requerido deba referirse exclusivamente a un contribuyente residente en dicho Estado o pueda afectar incluso a los no residentes.

c) *Ámbito temporal*, en el sentido de determinar si el intercambio de información se debe referir a hechos ocurridos con posterioridad a la firma del Convenio solamente, o si es posible la retroactividad, en cuanto pueda afectar a hechos acaecidos con anterioridad a la vigencia del CDI. Y también tendentes a mejorar la velocidad y fijar unos tiempos máximos deseables en los que se debe transmitir la información (*update 2012*).

En la actualidad, el artículo 26 consta de cinco apartados en los que podemos ver recogidas las cuestiones referentes a los tres ámbitos descritos con anterioridad. Pues bien, en ninguna de sus sucesivas redacciones se hace referencia a la posición de los obligados tributarios afectados por el intercambio de información. Aunque el artículo presenta un contenido mínimo y no impide que los Estados miembros regulen bilateralmente con mayor detalle, llama la atención que no se regulen expresamente los derechos de los afectados.

Sin embargo, como apunta Calderón Carrero el Comité Fiscal de la OCDE clarificó a través de los comentarios al MC-OCDE 2000 que el art. 26 no excluye la revelación de la información intercambiada al contribuyente afectado. Avanzando en esta línea, los comentarios al art. 26 del MC-OCDE 2005-2008, reflejan una posición más flexible respecto al otorgamiento por parte de los Estados de “derechos de participación” a los obligados tributarios afectados por requerimientos de información. Así, se admite que tales derechos pueden evitar errores en los intercambios de información, así como facilitar el suministro de datos permitiendo a los contribuyentes cooperar voluntariamente con las autoridades del Estado requirente. Aunque eso sí, se insiste en que estos derechos de participación no deben en ningún caso frustrar los esfuerzos de los Estados requirentes, ni provocar demoras o dilaciones injustificadas en el procedimiento.

2.2. Genérica referencia a los “derechos de participación” de los obligados en el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información de la OCDE

El *Modelo de Acuerdo OCDE sobre intercambio de información en materia tributaria y sus Comentarios* fue aprobado el 18 de abril de 2002. En él sólo se contempla el intercambio de información *previo requerimiento*. Dicho modelo reconocen implícitamente los denominados “derechos de participación” de los obligados tributarios, en cuanto dispone que “los derechos y garantías reconocidos a las personas por la legislación o la práctica administrativa de la Parte requerida, seguirán siendo aplicables siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información” (art. 1 *in fine*).

En el Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE *Tax Information Exchange between OECD countries*, se detallan los distintos tipos de derechos de participación que pueden conceder los países miembros a los obligados tributarios. Estos son los siguientes: derechos de notificación, derechos de consulta o audiencia y derechos de intervención o impugnación de las medidas adoptadas por el Estado requerido, para recabar la información.

Según el Comité, los *derechos de notificación* sirven para que el obligado tributario afectado por un intercambio de información tenga conocimiento de los datos que van a ser transmitidos, del país que los ha requerido, los impuestos afectados y los eventuales recursos que permiten oponerse a la transmisión de los datos. Los *derechos de consulta* otorgan al obligado tributario la posibilidad de que el Estado que tiene la intención de transmitir los datos le otorgue audiencia antes de la transmisión de los mismos; y por último los *derechos de intervención* permiten al obligado tributario conocer los detalles del intercambio y someterlo a un control administrativo y jurisdiccional previo.

Por otra parte, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha aprobado un *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios*, con el fin de “proporcionar a los funcionarios encargados de realizar el intercambio de información con fines tributarios, una visión general del funcionamiento de las disposiciones sobre el intercambio de información e indicaciones de carácter técnico y práctico para mejorar tales intercambios”.

En él se describen las cinco etapas a través de las cuales deben aplicarse las disposiciones sobre intercambio de información: 1. Preparación y envío de una petición.- 2. Recepción y verificación de una petición.- 3. Recopilación de la información solicitada.- 4. Respuesta a la petición.- 5. Información de retorno.

Nos centraremos en el examen de aquellos puntos que resultan relevantes para nuestro estudio:

En cuanto al contenido de la petición, se ha de identificar claramente no solo a la persona sujeta a comprobación o investigación sino también a cualquier entidad o contribuyente extranjero que sea pertinente a estos fines y, en la medida que sea conocida, su relación con las personas sometidas a comprobación o investigación. Además, se recomienda que se especifique “si hay razones para evitar la notificación al contribuyente sujeto a comprobación o investigación (por ejemplo, si la notificación pudiera poner en peligro la investigación)”.

También se recomienda que el país requirente indique si el envío de la petición de información sobre un caso objeto de comprobación tributaria, interrumpe la prescripción.

Una vez que se ha verificado que la petición cumple con las condiciones establecidas en la disposición aplicable, que ha sido firmada por la autoridad competente, e incluye toda la información necesaria para ser procesada, se procederá a la recopilación de la información, a estos efectos se especifica que la información debe recopilarse como si fuera requerida para fines tributarios nacionales. Esta información requerida puede que se encuentre a disposición de la Administración tributaria o bien deba ser obtenida por la autoridad competente través de diversos medios (entrevistando a un contribuyente, obteniendo la información de terceras personas...). En cualquier caso se le debe dar una elevada prioridad, ya que el intercambio de información es obligatorio y una completa y pronta respuesta puede ser de vital importancia para los resultados de la investigación o comprobación de la parte requirente.

A continuación y antes de enviar la respuesta, si la legislación nacional así lo prevé y siempre que no haya excepciones aplicables, la autoridad noti-

ficará al contribuyente de que se va a efectuar la transmisión de datos que le conciernen.

En relación con los extremos que se deberían contener en la respuesta, se indica que ésta debería mencionar *si el contribuyente o una tercera persona ha sido notificado acerca del intercambio*; así como si existe alguna objeción para que se notifique al contribuyente la recepción de la información.

A la luz del estudio de los instrumentos internacionales que fundamentan el intercambio de información, se puede concluir que está en manos de la legislación interna de cada Estado la protección jurídica que se dé a los afectados por estos procedimientos. Como se reconoce en el Informe OCDE mencionado anteriormente, “los *derechos de intervención* (es decir los que otorgan mayores garantías a los administrados), únicamente se reconocen en la legislación interna de un reducido número de Estados; en la mayoría de los países no se ha regulado de forma específica la participación de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información que les afecta”.

2.3. Mera referencia a la posibilidad de informar en el Convenio Multilateral del Consejo de Europa-OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal

El *Convenio Multilateral del Consejo de Europa-OCDE de 1988 sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, firmado por España el 12 de noviembre de 2009 y ratificado el 22 de julio de 2010, cuya última modificación ha entrado en vigor el 1 de junio de 2011, contiene una previsión expresa sobre la materia que analizamos. Según su artículo 4.3 “cualquier parte puede, mediante declaración dirigida a uno de los depositarios, indicar que, de conformidad con su legislación interna, sus autoridades podrán informar a sus residentes o nacionales antes de transmitir información relacionada con ellos, de conformidad con los artículos 5 y 7” (referidos respectivamente al intercambio de información por solicitud previa y al intercambio de información espontáneo).

3. PERSPECTIVA DE LA UNIÓN EUROPEA: INEXISTENCIA DE UN DEBER DE INFORMACIÓN EN LAS DIRECTIVAS

La primera norma que regula de forma sistemática en el ámbito comunitario el intercambio de información es la Directiva 77/799/ CEE, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos.

Como afirma Cruz Amorós, “el procedimiento de intercambio de información en la Unión Europea ahonda sus raíces en las disposiciones inter-

nacionales del art. 26 MC OCDE, pese a existir diferencias significativas entre ambas prácticas, como es la relativa a las restricciones al uso de la información intercambiada”.

La Directiva da cobertura al suministro de información en relación con todo tipo de obligados tributarios, sin importar el título de sujeción fiscal en el Estado requirente ni en el Estado requerido, ni tampoco su cualidad de residente o no residente comunitario, ni siquiera su condición de nacional o no en alguno de los Estados miembros.

Ni en la redacción original de esta norma, ni en ninguna de sus modificaciones se regulan mínimamente los derechos de los contribuyentes afectados por un procedimiento de intercambio de información entre dos Estados. En palabras de Martínez Giner “una de las carencias de la Directiva, que sigue siendo una cuestión pendiente no resuelta satisfactoriamente [por la reforma de 2011], es la falta de respuesta a la protección del contribuyente afectado por el intercambio de información”.

4. PERSPECTIVA COMPARADA: ESTABLECIMIENTO DEL DEBER EN ALGUNAS LEGISLACIONES NACIONALES

Como señala Calderón Carrero, “conscientes de esta problemática, un reducido número de países, entre los que destacan Alemania, Países Bajos, Portugal y Suiza han introducido en su ordenamiento jurídico un conjunto de normas tendentes a garantizar “derechos de participación” a los obligados tributarios afectados por los intercambios de información”.

Alemania garantiza los derechos de notificación y audiencia, y sólo permite impugnar el intercambio allí donde se requiere la colaboración del obligado tributario a los efectos de obtener la información solicitada; se considera que en el resto de los casos no hay posibilidad de interponer recurso por cuanto la transmisión de la información en poder de la Administración fiscal no constituye un acto administrativo.

En los Países Bajos, cuando la Administración recibe una solicitud de información fiscal de una autoridad extranjera, y decide comunicar la información al otro Estado, tiene la obligación de notificar previamente por escrito al obligado tributario; la notificación debe especificar la información solicitada, y el país que la ha solicitado. El obligado tributario tiene entonces 30 días para apelar tal decisión ante el Tribunal del Estado y durante este tiempo la información no puede ser transmitida. Para que se acepte esta apelación el obligado tributario tiene que demostrar que la información que se va a transmitir podría estar entre una de las previstas en la Ley como motivos de denegación a facilitar la información. En este momento, si la información es

urgente la Administración extranjera será informada de que se va a sufrir un retraso en la contestación. Sólo hay un motivo en la legislación neerlandesa para anular esta obligación de notificación previa al obligado tributario, y es que existan fundados indicios de fraude.

Los convenios celebrados por Portugal no contemplan el derecho de notificación al obligado tributario afectado por el intercambio de información ni antes ni después de la transmisión de la información. Sin embargo, de acuerdo con la Constitución portuguesa toda persona afectada por un procedimiento en curso tiene el derecho de ser informada de las resoluciones que se tomen en el mismo. Es más, también tiene derecho a la consulta de los documentos o archivos en poder de la Administración que les conciernan. De manera que aunque los convenios internacionales no reconozcan expresamente estos derechos de notificación las leyes internas protegen ampliamente la situación jurídica de los obligados tributarios.

En Suiza, además de existir derechos de notificación y consulta, el afectado por un intercambio de información puede recurrirlo ante los tribunales en el plazo de 30 días, desde que se le notifica, a los efectos de controlar su legalidad. En este caso, la transmisión de la información requerida queda paralizada hasta que exista una decisión jurisdiccional firme. La Corte Suprema reconoció en una decisión tomada el 23 Diciembre de 1970, también derechos de apelación incluso a los no residentes, siempre que nombren a un representante en el país.

5. RECAPITULACIÓN Y VALORACIÓN CRÍTICA

La situación de la que partimos es la existencia de Estados miembros cuya normativa a efectos de notificación al contribuyente es distinta en función de que la petición de información venga de otro Estado miembro o de un organismo del propio Estado. En el primer caso existiría la obligación de informar al contribuyente y en el segundo no.

En cuanto a la conveniencia o no de informar o notificar por el Estado requerido al obligado tributario, con carácter previo a la transmisión de la información, la mayoría de la doctrina está a claramente a favor de proteger los derechos de los afectados. Tal protección redundaría en la mayor eficacia de los procedimientos y reforzaría la fiabilidad de la información transmitida. En efecto, como señalan Merino y Nocete, los derechos de participación permiten “que la persona afectada pueda invocar [...] la ilegalidad de pruebas ante los tribunales del Estado receptor de los datos transmitidos cuando la información se destine a otros fines distintos de los fiscales, reclamar la responsabilidad penal o administrativa del agente que hubiese revelado indebidamente los datos que le conciernen y exigir la responsabilidad patrimonial del Estado cuando hubiese sufrido un perjuicio o daño antijurídico, si

bien se excepcionarán dichos derechos en caso de existir indicios suficientes de fraude fiscal.”

No falta en la doctrina algún autor que señala que por la falta de esta notificación “los derechos de los interesados no van a sufrir disminución de las garantías si la Administración actúa de forma correcta” , y sin embargo sí que puede afectar negativamente a la efectividad del intercambio, ya que “puede suponer como mínimo un retraso en el tiempo”.

En general se critica la exigencia de notificación únicamente en los casos en que haya indicios claros de fraude o evasión fiscal y también cuando se puedan producir retrasos que pongan en peligro la eficacia del procedimiento en curso.

Debido a esta situación, el grupo ad hoc *Fraude Fiscal* de la Comisión Europea elaboró en el año 2003 un *Informe* en el que se incluía la recomendación de que los Estados miembros suprimiesen la previa notificación del procedimiento de intercambio de información al contribuyente, ante el temor a una merma de eficacia del intercambio de información, debido principalmente a los retrasos en el proceso de recopilación de la información en el Estado requerido.

Esto en la práctica se ha traducido en la modificación de la Directiva comunitaria de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, en el sentido de incluir expresamente en el artículo 6.3 (relativo a las investigaciones administrativas en los procedimientos de intercambio de información previa solicitud) la necesidad de que los Estados apliquen los mismos procedimientos que si actuasen por propia iniciativa.

Señala Calderón Carrero que, en el ámbito internacional “los Modelos de convenio OCDE 2002 de intercambio de información y el Modelo de Convenio de Doble Imposición 2005-2008 adoptan una posición más garantista que la UE en relación con el reconocimiento y la protección de los derechos de los obligados tributarios”.

Pues bien, la Comisión Europea, en la Comunicación *Política Fiscal en la Unión Europea: Prioridades para los próximos años* (mayo de 2001) destaca “la necesidad de poner más énfasis en las preocupaciones de los contribuyentes comunitarios”. Y ésta, que duda cabe, es una de ellas, a la luz de la escasa protección de que gozan los contribuyentes u obligados tributarios en estos procedimientos, en contraste con la mayor relevancia que cada año esta adquiriendo los procedimientos de asistencia mutua entre las Administraciones de los Estados miembros de la UE.

En esta línea de atender a las preocupaciones de los contribuyentes comunitarios podemos enmarcar la Comunicación de la Comisión de fecha

27 de junio de 2012, en la que se adoptaron una serie de medidas para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Una de las 34 medidas que se acordaron fue la elaboración de un *European Taxpayer's Code* o "Código para los obligados tributarios europeos".

Para ello el primer paso que se ha dado es la reciente consulta pública (entre el 25/02/2013 y el 17/05/2013) dirigida a todos los ciudadanos comunitarios, y a todo tipo de organizaciones, solicitando que envíen sus propuestas con el fin de hacer una recopilación de buenas prácticas administrativas de los Estados miembros, con el objetivo último de facilitar la cooperación y la confianza entre las Administraciones de Impuestos y los obligados tributarios, asegurar una mejor transparencia en los derechos y obligaciones de los mismos y mejorar y fomentar de este modo el cumplimiento de los deberes tributarios, entre los que se encuentran como no, el que es objeto de nuestro estudio, el deber de información.

En nuestra modesta opinión, hay que buscar el equilibrio entre los dos intereses en juego, equilibrio que solo se puede encontrar valorando cada situación y ponderando uno por uno los procedimientos en curso al objeto de dilucidar si en él debe primar la rapidez -por haber claros indicios de evasión fiscal- o si, por el contrario, es preferible dar cuenta del mismo al afectado tributario, con el fin de que la información se contraste en el país de origen antes de su transmisión y se eviten impugnaciones ulteriores. De todos modos, esta solución presenta el riesgo de atribuir a las autoridades de cada Estado miembro la tarea de ponderar el peso que deba atribuirse a los derechos de participación.

Esperemos que la propuesta de Código de derechos y obligaciones tributarios de los ciudadanos europeos llegue a buen puerto e incluya la debida referencia a los derechos de participación de los obligados tributarios en los procedimientos de intercambio de información, con las cautelas necesarias, al objeto de no menoscabar la eficacia de estos procedimientos.

6. PERSPECTIVA INTERNA

6.1. Ausencia de regulación expresa sobre el derecho a ser informado

Como hemos visto, el Derecho Internacional y de la Unión Europea deja en manos de cada Estado la decisión de informar o no al obligado cuando se utiliza un procedimiento de intercambio de información para investigar o comprobar su situación tributaria.

Por tanto, resulta relevante examinar la respuesta del ordenamiento español. Comenzaremos exponiendo la literalidad de la regulación legal y reglamentaria, para examinar en seguida su correcta interpretación.

Por un lado, los artículos 93 a 95 LGT (reguladores de la potestad de obtención de información sobre terceros) no establecen ningún deber de comunicación a la persona para quien es relevante la información. Por el contrario, señalan expresamente que “la cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en los apartados anteriores de este artículo o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado. En este ámbito no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal” (art. 94.5 LGT). El art. 51.1 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos advierte que es posible realizar requerimientos de información “directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen sin que sea necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida”.

Además, los artículos 117 bis y ss. LGT relativos a la asistencia mutua y el intercambio de información, no establecen ningún deber de comunicación a la persona a que se refiere la información en el caso de que los datos se soliciten a otro Estado ni en el supuesto de que se suministre a otro Estado tal información. El nuevo título VI del Reglamento General de Aplicación, destinado a regular las “actuaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua” tampoco establece previsión alguna al respecto.

De estos preceptos parece deducirse que la normativa española no establece obligación alguna de informar a la persona a quien se refieren los datos en las actuaciones puramente nacionales ni en los procedimientos de asistencia mutua internacional. En la práctica, tales requerimientos se notifican o no a discreción del actuario.

Además, según el tenor literal del art. 99.4 LGT, el único momento en que el obligado tiene *derecho* de acceso al expediente en el procedimiento inspector es en el trámite de audiencia previo a la firma del acta.

6.2. Incidencia sobre los plazos del procedimiento inspector

Ahora bien, el artículo 104 LGT dispone que los “períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución”. Este precepto ha de ponerse en relación con el párrafo primero del artículo 150.1 LGT, según el cuál “Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo” y con el párrafo segundo del mismo precepto, a cuyo tenor “La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no

realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley”.

Además, con arreglo al art. 103 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos “a efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 [LGT], se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos: a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses”.

En otras palabras: la interrupción injustificada del procedimiento inspector por un plazo superior a seis meses o su prolongación por un plazo superior a un año *permiten al contribuyente acogerse a una regularización voluntaria si la deuda no ha prescrito*. Tal regularización ha de ser “espontánea” en el sentido de que se produzca antes de que se notifique al obligado un nuevo acto del procedimiento (continuación o reiniciación, según los casos). Es esencial, por tanto, que el obligado pueda conocer si se han cumplido o no los citados plazos. Sin embargo, los plazos se habrán interrumpido “justificadamente” durante un máximo de seis meses en el caso de que se haya pedido información a otros órganos o administraciones nacionales y durante un máximo de doce meses en el supuesto de que la información se haya solicitado a otros Estados.

6.3. Ilegalidad o interpretación correctiva de los preceptos reglamentarios

Dado que estos trámites no se comunican *necesariamente* al obligado, y que el acceso al expediente no se concede con anterioridad al trámite de au-

diciendo previo a la firma del acta, el interesado no tiene posibilidad de conocer si puede proceder a practicar una regularización voluntaria sin sanciones. Al menos esta es la interpretación que parece deducirse literalmente de las normas aplicables, aunque, a nuestro juicio, tal postura no puede aceptarse. En efecto, la mencionada interpretación tiene su apoyo fundamental en el art. 103 del Reglamento, pero privaría de eficacia al artículo 150.1 de la Ley General Tributaria: éste otorga al obligado la facultad de regularizar sin sanciones cuando la Administración haya incumplido ciertos plazos. Pues bien, para que tal mandato no quede vacío de contenido es necesario que el contribuyente pueda conocer “en tiempo real” (y no sólo en el momento de la propuesta de liquidación) cuándo se han cumplido tales plazos.

Por tanto, a nuestro entender, sólo caben dos soluciones:

a) Considerar que el artículo 103 del Reglamento es ilegal, en cuanto priva de eficacia real al artículo 150.1 de la Ley General Tributaria.

b) Proceder a una interpretación correctiva, en el sentido de que la interrupción del procedimiento sólo podrá considerarse “justificada” (solo procederán los efectos de la interrupción justificada) cuando la petición de datos se haya comunicado al sujeto sometido al procedimiento inspector. Desde luego, no es necesario que se indique al obligado el *contenido* del requerimiento de información a otras Administraciones. Basta con indicarle que tal requerimiento se ha producido y que su destinatario es –respectivamente– una Administración nacional o extranjera.

Como solución alternativa, *de lege ferenda*, podría pensarse en una modificación del art. 99.4 LGT permitiendo el acceso al expediente en cualquier momento anterior al trámite de alegaciones, de modo que el contribuyente pueda comprobar si existe o no una diligencia solicitando información a las Administraciones de otros Estados. Sin embargo, esta posibilidad no soluciona el problema, pues la solicitud del contribuyente –que sólo tendría sentido cuando existiera una apariencia de que la Administración había incumplido el plazo o había suspendido indebidamente el procedimiento– permitiría a la Administración reaccionar evitando la regularización espontánea que permite la ley.

Además, desde una perspectiva constitucional, debe mencionarse el *principio de coherencia* (ampliamente desarrollado por la jurisprudencia constitucional alemana y reconocido también por nuestro Tribunal Constitucional en Sentencia 19/2012, de 15 de febrero. Con arreglo a las exigencias de este principio, *una vez que el legislador ha optado por permitir la regularización voluntaria cuando la Administración no ha respetado los plazos del procedimiento*, debe desarrollar este mandato coherentemente, sin poder desvirtuarlo a través de una norma reglamentaria. Además, el principio de seguridad jurídica exige

que el cómputo de los plazos no sea “secreto” (en el sentido de que sólo pueda conocerlo la Administración hasta el momento en que propone la liquidación), sino que pueda conocerlo también el contribuyente y actuar en consecuencia si el transcurso de dichos plazos le permite acogerse a una regularización voluntaria.

7. RECAPITULACIÓN, PROPUESTAS DE REFORMA Y CONCLUSIONES

Nuestro análisis nos permite concluir que el Derecho de la Unión Europea no obliga a informar al interesado del intercambio de información tributaria con administraciones de otros Estados miembros. Los convenios internacionales tampoco establecen dicha obligación, aunque algunos de ellos prevén que las partes contratantes regulen de modo unilateral los “derechos de participación” de los interesados.

A diferencia de lo que sucede en otros ordenamientos nacionales, el Derecho español no reconoce tales derechos de participación. Esto resulta especialmente grave, puesto que el cómputo del plazo del procedimiento inspector –con incidencia sobre una posible regularización voluntaria en caso de incumplimiento- queda suspendido, *sin conocimiento del interesado*, cuando se solicitan datos a otras Administraciones. A nuestro juicio la norma presenta problemas de constitucionalidad por lesionar el principio de coherencia, al dejar vacía de contenido la norma sobre regularizaciones espontáneas en relación con la eficacia de los plazos del procedimiento inspector.

Sin duda, la mejor solución –mientras no se dicten normas de armonización fiscal- estaría en regular los *derechos de participación* en la legislación española siguiendo los mejores modelos que ofrece el Derecho comparado.