

El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria

María Rodríguez-Bereijo León

Facultad de Derecho
Universidad Autónoma de Madrid

*Abstract**

Este artículo repasa los principales avances producidos en el ámbito de la cooperación fiscal internacional y el intercambio de información fiscal entre los Estados en el ámbito europeo y analiza la última Directiva comunitaria 2011/16/UE, de cooperación administrativa en materia fiscal. Esta nueva Directiva inaugura una nueva etapa en la cooperación fiscal internacional e introduce algunas novedades de interés en relación con la validez probatoria de los informes y documentos intercambiados entre los Estados. Sin embargo, el intercambio de información fiscal entre los Estados presenta importantes limitaciones que inciden en la obtención de información y en el desarrollo de la actividad probatoria entre la Administración y los contribuyentes. Este artículo analiza algunas de estas incidencias al hilo de algunos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

This article analyses the principal updates in tax cooperation and international tax exchange of information, which constitute enforcement mechanisms to EU tax cooperation. The article also analyses the new EU Directive 2011/16/UE of tax cooperation, which is meant to open a new era in EU tax cooperation and introduces some relevant new norms in relation to the validity of the proofs and documents obtained from abroad. Nevertheless, the international tax exchange of information present several limits which affect different aspects of the proof activity in the internal EU member states between tax Administration and the taxpayers. This article analyses some of these aspects which appear in some decisions of the EU Court of Justice.

Title: Tax information exchange and the proof on tax matters

Palabras clave: intercambio de información tributaria entre administraciones, obtención de información, cooperación fiscal, obtención de pruebas, carga de la prueba, situaciones transfronterizas, Derecho fiscal de la Unión Europea

Keywords: exchange of information in tax matters, fiscal cooperation, evidence of collection, burden of proof, transnational situations, European Union Tax Law, European Court of Justice

* Este artículo tiene su origen en la ponencia presentada el 2 de julio de 2010 al I Congreso de la AEDE celebrado en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid bajo el título "Las facultades de intercambio de información tributaria entre Estados miembros de la UE y su incidencia en la distribución de la carga de la prueba".

Sumario

1. Introducción
2. El intercambio de información fiscal entre los Estados y su actual papel como pieza clave de la cooperación fiscal internacional
 - 2.1. La búsqueda de un nuevo “standard” internacional en la eficacia del intercambio de información fiscal entre los Estados
3. El desarrollo de los mecanismos de intercambio de información fiscal en el plano internacional y comunitario
4. El desarrollo comunitario de las facultades de obtención de información de los Estados miembros: la nueva Directiva 2011/16/UE, de cooperación administrativa en materia fiscal
5. El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria
 - 5.1. Los principios de proporcionalidad y subsidiariedad en el intercambio de información tributaria
 - 5.2. Las dificultades probatorias en las situaciones transfronterizas y el recurso al intercambio de información fiscal entre los Estados
6. Tabla de jurisprudencia citada
7. Bibliografía

1. Introducción

Tras un periodo de relativo silencio transcurrido desde la difusión en 2002 del modelo de convenio de intercambio de información a efectos fiscales elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE), el intercambio de información tributaria se ha vuelto a convertir en un tema central del debate político internacional, especialmente tras el estallido de la crisis financiera internacional en el año 2008. Esto puede ser contemplado como parte de una tendencia global más amplia para conseguir una mayor coordinación entre las políticas tributarias de los diferentes Estados.

En esta línea, la reciente aprobación de nuevas normas europeas sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria, así como la implementación de las medidas de cooperación que se instrumentan a través de convenios internacionales de acuerdo con los estándares establecidos por la OCDE ha sido saludada como la inauguración de una nueva era de cooperación fiscal internacional¹. Se aprecia también una tendencia internacional hacia una mayor transparencia internacional en temas fiscales, como muestran los acuerdos políticos de los últimos años por luchar contra los paraísos fiscales y ampliar el nivel de intercambio de información fiscal con los territorios de baja o nula tributación.

Como efecto de la presión política ejercida, en los últimos años los paraísos fiscales han concluido un significativo número de acuerdos y convenios bilaterales de intercambio de información siguiendo los modelos de convenio de 2002 y 2005 de la OCDE en esta materia. Países como Liechtenstein, que en otro momento había rechazado firmar este tipo de acuerdos, lo ha hecho. Al margen de los problemas relacionados con la efectividad real de este tipo de acuerdos, esto evidencia un cambio de paradigma en la política fiscal de muchos países calificados como paraísos fiscales² y abre posibilidades para un nuevo orden internacional en el plano fiscal³.

Sin embargo, falta todavía entre las Administraciones fiscales y entre los contribuyentes experiencia en explotar las nuevas funcionalidades de estos instrumentos de intercambio de información tributaria, por lo que en muchos aspectos los efectos de este tipo de instrumentos sobre el comportamiento procesal de ambos actores, Administración y contribuyentes, dista de estar claro. Uno de estos aspectos es claramente el de los efectos sobre la actividad probatoria que deban desplegar Administración y contribuyentes en el marco de litigios sobre situaciones transfronterizas.

Este artículo trata de describir los puntos clave de esta escalada en el intercambio de información fiscal entre los Estados y la lucha contra la opacidad de los paraísos fiscales, hasta llegar en el plano comunitario a la reciente aprobación de dos nuevas Directivas europeas en materia de

¹ CALDERÓN CARRERO (2011, p. 82).

² En este sentido GABERT *et al.* (2011, p. 88).

³ CALDERÓN CARRERO (2011, p. 83).

asistencia administrativa mutua e intercambio de información, que inauguran una nueva era de cooperación fiscal. El objetivo, no obstante, es contrastar esta tendencia con su reflejo a efectos procesales en los procedimientos con elementos transfronterizos, donde en ocasiones las cargas y deberes formales de los contribuyentes podrían reducirse considerablemente si se maximizasen las posibilidades abiertas por los instrumentos de asistencia administrativa mutua⁴.

2. El intercambio de información fiscal entre los Estados y su actual papel como pieza clave de la cooperación fiscal internacional

2.1. La búsqueda de un nuevo “standard” internacional en la eficacia del intercambio de información fiscal entre los Estados

En los últimos años se aprecia un interés creciente, tanto en el ámbito político como en el ámbito académico por el tema de la cooperación internacional en materia fiscal. Tras algunos escándalos recientes relacionados con los paraísos fiscales europeos que empresas y particulares utilizan para eludir impuestos, como el caso de Liechtenstein del año 2008, se ha producido una escalada sin precedentes en el ánimo por luchar contra el fraude fiscal en la Unión Europea y ello se apoya sobre una implementación de los instrumentos y mecanismos de intercambio de información tributaria entre los Estados⁵.

En febrero de 2008, el entonces ministro de finanzas alemán, Peer STEINBRÜCK, en una entrevista publicada en el diario *Bild am Sonntag* afirmaba: “Esto no va solo con Liechtenstein. Estamos hablando también de Suiza, Luxemburgo y Austria. Vamos a luchar contra todos los paraísos fiscales de Europa”. A partir de ahí, se produjo un cambio drástico en el clima político y tanto la OCDE como el G20 incluyeron en sus agendas del 2008 y 2009 la discusión en torno a la cooperación internacional en materia fiscal, incluyendo el intercambio de información fiscal entre los Estados y el desmantelamiento de las leyes del secreto bancario. En la reunión del G20 en Londres el 2 de abril del 2009, el grupo de los 20, con Nicolás Sarkozy a la cabeza anunciaba: “la era del secreto bancario se ha terminado”⁶ y señalaba a los países europeos que durante años habían venido protegiendo del fisco las cuentas de los depositantes extranjeros, que debían acomodarse a la adopción de un nuevo standard internacional de transparencia e intercambio efectivo de información en materia fiscal.

En los últimos años tanto la Unión Europea como los organismos internacionales multinacionales han comenzado a centrar sus iniciativas fiscales en mejorar los mecanismos de asistencia administrativa mutua en materia fiscal, desde los intercambios de información fiscal entre los

⁴ En este sentido, CALDERÓN CARRERO (2011, p. 82).

⁵ Véase MC INTYRE (2009, pp. 255-268) y MC INTYRE (2010, p. 1).

⁶ Véase declaraciones de los líderes del grupo de los 20 en “The Global Plan for Recovery and Reform”, de 2 de abril de 2009, pár. 15.

Estados a los procedimientos amistosos en temas fiscales y la adopción de normas de procedimiento común de asistencia administrativa en asuntos fiscales transfronterizos. Una buena muestra del papel que progresivamente se la ha ido asignando al intercambio de información fiscal se encuentra ya en la relevancia asignada a este mecanismo de cooperación en el Informe OCDE 1998 sobre Competencia Fiscal perniciosa (OCDE Harmful tax Competition, París 1998). Un proyecto, que desde su reenfoque en el año 2001 se articula fundamentalmente en torno a los objetivos de lograr la transparencia y el intercambio de información fiscal en relación con los países calificados tradicionalmente como áreas de baja tributación o paraísos fiscales. En esta misma dirección camina el Informe OCDE 2000 sobre acceso a la información bancaria a efectos fiscales, aunque sus destinatarios principales son los propios Estados miembros de la OCDE, cuya pretensión fue poner de relieve los obstáculos que vienen reduciendo la eficacia del intercambio de información para que este instrumento pueda actuar más eficazmente, especialmente en relación con el control de los rendimientos del capital mobiliario transfronterizos.

En el ámbito comunitario, ya la Comisión de la UE, en su informe sobre Política Fiscal en la UE de 23 de mayo de 2001 (COM (2001) 294 final) confirmaba la existencia de un elevado grado de consenso internacional en el marco de la UE y de la OCDE en torno a que el intercambio de información fuese el mecanismo principal para garantizar la pervivencia del modelo impositivo actual, lo cual implica a su vez una inclinación por el principio de imposición en la residencia y una potenciación de la función que desempeña el Estado de la residencia en el ámbito de la fiscalidad internacional. Ahora bien, mientras que los países miembros de la UE han potenciado su cooperación fiscal al albur del objetivo de mercado único y a través de varios acuerdos supranacionales como el Convenio Europeo de asistencia mutua, la Directiva comunitaria sobre asistencia mutua, la Directiva del Ahorro y otros acuerdos comunitarios con países terceros, a escala global las actuaciones para mejorar el intercambio efectivo de información fiscal o la asistencia administrativa mutua han permanecido adormecidas durante largo tiempo y han necesitado de la presión política de las grandes economías internacionales para irse generando⁷.

Así, durante su reunión en Washington en noviembre de 2008, el G20 decidió incrementar la presión sobre aquellos países y territorios que no prestaban un intercambio efectivo de información fiscal con el objetivo de establecer un standard más elevado en la efectividad de la cooperación fiscal. Esto fue desarrollado a través del Foro Global de la OCDE y el G20. Como primera consecuencia, la OCDE publicó un informe en Abril del 2009 estableciendo una categorización de los diferentes países y jurisdicciones en función de que "hubiesen aumentado sustancialmente su grado de cumplimiento del standard internacional acordado", lo hubiesen aceptado pero no lo hubiesen implementado todavía, o no lo hubiesen aceptado siquiera, estableciendo así un sistema de triple lista negra, gris y blanca de los diferentes países y territorios⁸. Entre las consecuencias jurídicas sugeridas para los territorios que desoyeran los

⁷ En este sentido, BRIELMAYER *et al.* (2010, p. 1).

⁸ OCDE, "A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standards", 2 de abril de 2009.

mencionados estándares de efectivo intercambio de información, se propuso, por ejemplo, la imposición de restricciones a las transferencias de capital efectuadas desde y hacia los territorios incluidos en la lista negra, así como imponer el aislamiento político y económico de aquellos países y territorios que no prestasen la debida cooperación en materia fiscal. Poco después, la publicación de la lista negra de jurisdicciones poco cooperativas con las autoridades fiscales y judiciales fue una de las medidas estelares de la cumbre del G-20 en Londres, en abril de 2009.

En Septiembre de 2009, el Foro Global de la OCDE celebrado en Ciudad de Méjico lideró una iniciativa para evaluar los progresos y logros alcanzados en relación con la adopción de los nuevos estándares de transparencia y cooperación en materia fiscal. En marzo de 2010, casi ninguna jurisdicción estaba ya en la llamada lista negra y sólo un puñado de jurisdicciones y centros financieros integraban la llamada "lista gris", en la medida en que habían solicitado adherirse al nuevo standard fiscal internacional, aunque no habían llegado a cumplirlo al tener firmados menos de 12 tratados o acuerdos internacionales ajustados al standard internacional⁹. Se confirmaba así el deseo generalizado de los Estados por adherirse al "standard" internacional de la OCDE, pero el sistema permite muy distintos grados de acción real.

Hoy resulta evidente que los laureados avances en el campo del intercambio de información tributaria son más aparentes reales, pues el sistema de triple lista ideado por la OCDE y el juego de los criterios para salir de la lista negra ha sido fácilmente sorteado por los centros financieros mediante la simple firma de acuerdos y convenios bilaterales, que apenas tiene efectos prácticos. Es más, según el estudio elaborado por la organización Tax Justice Network, difundido en octubre de 2011, muchas de las jurisdicciones opacas captan incluso más dinero que antes y están más activas, lideradas por la terna Suiza, Islas Caimán y Luxemburgo. En la reciente cumbre del G-20 de junio de 2012 en Los Cabos (México), los países del G-20 han vuelto a abogar porque todas las jurisdicciones, incluidos los paraísos fiscales, firmen el Convenio firmado en 2011 por los países del G-20 para facilitar el intercambio automático de información tributaria entre ellos. Aun así, estas iniciativas no acaban con el secretismo de los paraísos fiscales, que en el plano jurídico sigue presentando aristas difíciles de superar.

3. El desarrollo de los mecanismos de intercambio de información fiscal en el plano internacional y comunitario

El intercambio de información fiscal, en la mayoría de los casos se supedita a la existencia de un convenio internacional que contemple esta modalidad de asistencia administrativa mutua, ya que tradicionalmente las obligaciones entre Estados se vienen estableciendo a través de Tratados internacionales. Por ello, los Convenios de Doble Imposición (en adelante, CDIs) contienen una cláusula específica, el artículo 26, que regula las transmisiones internacionales de datos tributarios. Junto a este instrumento, existen otros instrumentos internacionales que dan cobertura a este tipo de asistencia mutua, como el Convenio multilateral del Consejo de Europa/OCDE de 1988, y a nivel comunitario las Directivas de asistencia administrativa mutua,

⁹ BRIELMAYER *et al.* (2010, p. 4).

en materia de recaudación tributaria y en materia de cooperación administrativa¹⁰. Además existen otra serie de instrumentos internacionales y comunitarios que permiten la asistencia administrativa y el intercambio de información, aunque el mecanismo que se emplea principalmente es el mencionado artículo 26 de los CDIs. Es preciso también señalar que los mecanismos internacionales de intercambio de información deben prevalecer sobre los unilaterales (normativa interna) de los Estados, por su carácter específico y por las mayores garantías que otorgan de secreto tributario. En cuanto a los eventuales conflictos que pudieran plantearse entre los Convenios de doble imposición y la normativa comunitaria, éstos han de resolverse a favor de la norma que ofrezca mayores posibilidades de intercambio de información o mayores garantías de secreto tributario en el Estado receptor de la información¹¹.

Asimismo, es preciso mencionar en desarrollo de los instrumentos internacionales en esta materia el “[OCDE Agreement on Exchange of Information on Tax Matters](#)”, publicado el 18 de abril de 2002, elaborado por el “OCDE Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information” que incluyó a representantes de varios Estados miembros y países terceros y que vino a ser un auténtico modelo de convenio sobre intercambio de información a efectos fiscales, elaborado conjuntamente entre la OCDE y algunos de los países calificados como áreas de baja tributación pero que decidieron cooperar con el proyecto de competencia fiscal perniciosa. Este modelo de convenio, a pesar de ser una norma de *soft law* no vinculante, representa y articula las obligaciones mínimas de transparencia e intercambio de información que deben cumplir los paraísos fiscales cooperadores si no quieren sufrir las contramedidas que puedan poner en marcha los Estados miembros OCDE frente a los territorios no cooperadores. Este modelo de intercambio de información es el que consolida el alto estándar de transparencia e intercambio de información a los efectos del proyecto OCDE de competencia fiscal perniciosa. Posiblemente en los próximos años se vea un uso más intensivo de este tipo de mecanismo, así como una actualización y desarrollo de las cláusulas de intercambio de información previstas en los CDIs, a la vista del éxito obtenido por el G20, la OCDE y la UE a la hora de exigir el cumplimiento a nivel global de los estándares OCDE de transparencia, como muestran las declaraciones unilaterales realizadas en este sentido por países como Liechtenstein, Andorra, Suiza, Bélgica o Luxemburgo¹².

¹⁰ Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, *DOUE* de 31 de marzo de 2010, L-84/1 y 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, *DOUE* de 11 de marzo de 2011, L-64/1.

¹¹ CALDERÓN CARRERO (2011, pp. 66 y ss.).

¹² OECD, “Improved Tax Cooperation Boost to Restoring Financial Confidence”, de 15 de marzo de 2009.

4. El desarrollo comunitario de las facultades de obtención de información de los Estados miembros: la nueva Directiva 2011/16/UE, de cooperación administrativa en materia fiscal

En el contexto del mercado interior de la UE resulta todavía más importante articular mecanismos de asistencia mutua e intercambio de información entre las autoridades fiscales de los Estados miembros, por lo que tanto la Comisión como el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJ) han tratado de impulsar y reforzar los procedimientos de intercambio de información para que ello sirva como un auténtico mecanismo de control o supervisión fiscal. No obstante, más allá de esta función tradicional actualmente se ha advertido la existencia de dos poderosas tendencias que están reconfigurando la funcionalidad del intercambio de información¹³: por un lado, se está erigiendo en la pieza clave para garantizar la pervivencia del modelo impositivo tradicional de los Estados miembros de la UE y la OCDE basado en el Estado de residencia del contribuyente; por otro, en el ámbito estrictamente comunitario se está abriendo camino la tendencia de utilizar el intercambio de información para canalizar intereses de los contribuyentes que llevan a cabo operaciones transnacionales, lo que está operándose a partir de toda una serie de pronunciamientos del TJ. Es precisamente esta segunda tendencia la que se quiere analizar en este documento, que abre posibilidades interesantes para los contribuyentes y plantea también algunos interrogantes sobre las obligaciones y cargas que resultan de la Directiva comunitaria de intercambio de información.

A nivel comunitario varias normas europeas han venido articulando el intercambio de información en materia tributaria. La más antigua y relevante ha sido la Directiva 77/799/CEE, que ha experimentado tres recientes modificaciones a través de las Directivas del Consejo 2003/93/CE, 2004/56/CE y 2004/106/CE para mejorar su eficacia en la prevención del fraude y la evasión fiscal, hasta su sustitución definitiva por la Directiva 2011/16/UE, de Cooperación Administrativa en materia fiscal. Asimismo, debe señalarse 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](#) (DOUE de 26 de junio de 2003, L-157/38), que también articula el intercambio de información entre los Estados miembros aunque referido a los pagos de intereses efectuados a beneficiarios efectivos residentes en Estados miembros y que superó ciertas limitaciones existentes en la anterior Directiva 77/799/CEE para los intercambios de información, como las que permitían rechazar el intercambio de información en aplicación de las normas internas de secreto bancario. En este sentido, la Comisión Europea ha estado a la cabeza en el proceso de adopción de un nuevo standard de intercambio efectivo de información, y ello se reafirma con la reciente aprobación de la Directiva 2011/16/UE, de Cooperación Administrativa en materia fiscal y de la Directiva 2010/24/UE, de Asistencia en la Recaudación Tributaria¹⁴.

La nueva Directiva 2011/16/UE, 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,

¹³ CALDERÓN CARRERO (2010, pp.1255 y ss.).

¹⁴ Veáse, en este sentido, la observación que efectúa MC INTYRE (2009, pp. 255-268).

completa el nuevo modelo de asistencia administrativa mutua iniciado con la Directiva sobre asistencia en materia de recaudación tributaria y responde al intento por articular un mecanismo de cooperación fiscal internacional de nuevo cuño que supere las deficiencias y debilidades del que se adoptó en 1977 y se adecúe a las exigencias del mercado interior y de un mundo económicamente globalizado¹⁵. Sustancialmente, se trata de alinear el sistema comunitario de intercambio de información con la cláusula de intercambio de información del Modelo de Convenio OCDE 2005-2008, aunque en algunos aspectos la propuesta de la Comisión supera, incluso, lo establecido a nivel internacional en el Modelo de Convenio de la OCDE¹⁶.

Ya en la propuesta de Directiva presentada por la Comisión al Consejo sobre la cooperación administrativa en materia fiscal, se ponía de manifiesto que la necesidad de modificar este instrumento para articular los intercambios de información respondía al redimensionamiento que es atribuible al intercambio de información en el actual contexto de la economía globalizada y a las nuevas funciones que el intercambio de información tributaria está llamada a desempeñar. Pues “sin contar con la información facilitada por otros Estados miembros, un estado miembro, por sí solo, no puede gestionar el sistema tributario nacional, en particular en lo relativo a los impuestos directos”¹⁷. “Es preciso crear –continuaba la Exposición de Motivos– instrumentos que permitan instaurar la confianza entre los Estados miembros, mediante el establecimiento de las mismas normas, obligaciones y derechos para todos los países de la UE. A este respecto en algunos asuntos judiciales recientes se ha señalado que si bien es posible que en la práctica los mecanismos de cooperación no funcionen de forma adecuada y eficaz, los Estados miembros no pueden ampararse en fallos de cooperación entre sus autoridades tributarias para justificar la imposición de restricciones a las libertades fundamentales. Por tanto es necesario adoptar un enfoque totalmente innovador, elaborando un texto completamente nuevo que confiera a los Estados miembros atribuciones para cooperar eficazmente a escala internacional”.

Las principales novedades que contiene esta nueva Directiva de cooperación administrativa en materia fiscal se refieren a la ampliación del su ámbito objetivo, subjetivo y temporal, abarcando los impuestos de cualquier clase, la no limitación de los intercambios de información por normativas de secreto bancario ni por el interés fiscal nacional y el establecimiento de intercambios espontáneos y automáticos de información tributaria, regulados más ampliamente que en la anterior Directiva 77/799/CEE¹⁸. Se establecen, asimismo intercambios de información triangulares entre estados miembros y terceros países y se regula un plazo máximo de seis meses para responder a un intercambio de información rogado¹⁹. La directiva 2011/16/UE establece,

¹⁵ Así se ponía de manifiesto en la propuesta de Directiva presentada por la Comisión al Consejo sobre cooperación administrativa en materia fiscal, COM (2009), 29 final.

¹⁶ Véase, en este sentido, CALDERÓN CARRERO (2010, pp. 1263-1264) y sus manifestaciones en el análisis detallado de este mismo autor –CALDERÓN CARRERO (2011, p. 52)–.

¹⁷ COM (2009), 29 final.

¹⁸ Véase un análisis completo en CALDERÓN CARRERO (2011, pp. 65 y ss.).

¹⁹ CALDERÓN CARRERO (2011, pp. 67-81).

asimismo, una mejor regulación de las notificaciones transnacionales y las inspecciones simultáneas.

No obstante, en cuanto a los límites a la articulación de las obligaciones de intercambio de información, la nueva Directiva 2011 se reafirma en torno a los principios clásicos de proporcionalidad y subsidiariedad, estableciendo al mismo tiempo que las autoridades deberán facilitar la información requerida siempre que el número y la naturaleza de las solicitudes de información efectuadas en un determinado periodo no impongan una carga administrativa desproporcionada a la autoridad requerida (*principio de proporcionalidad*) y siempre que la autoridad requirente haya agotado las fuentes habituales de información que podría utilizar en esas circunstancias para obtener la información solicitada sin arriesgarse a que ello afecte negativamente al fin perseguido (*principio de subsidiariedad*)²⁰.

5. El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria

Las posibilidades de mejorar la eficacia de los intercambios de información como las que representa esta iniciativa deben ponerse en relación con el surgimiento de una tendencia a utilizar el mecanismo del intercambio de información fiscal como instrumento al servicio de los contribuyentes que llevan a cabo operaciones transnacionales. Esta nueva funcionalidad del mecanismo del intercambio de información fiscal ha empezado a operar a partir de algunos pronunciamientos del TJ en relación con la obtención de “ventajas fiscales” por los contribuyentes en un Estado distinto al de su residencia²¹. De hecho, el TJ ha recordado a los Estados miembros de la UE que no pueden ampararse en el desconocimiento de los datos o el régimen fiscal de los contribuyentes no residentes para denegar una ventaja fiscal (casos *Halliburton Services* o *Baxter*, entre otros). Ahora bien, también el TJ ha matizado que ello no impide a las autoridades fiscales de los Estados miembros exigir a los contribuyentes las pruebas que consideren necesarias para apreciar si procede o no conceder una deducción o una ventaja fiscal, siempre que tales exigencias probatorias no resulten desproporcionadas.

En el marco de esta tendencia, las Directivas comunitarias sobre intercambio de información tributaria han jugado un papel de primer orden en la medición de la proporcionalidad de los requisitos fiscales que puedan venir exigidos a los contribuyentes para el disfrute de un determinado régimen fiscal, así como en las obligaciones de aportación de pruebas exigibles a las Administraciones Fiscales o los contribuyentes pero prevén claros límites a la colaboración entre los Estados, ya que ni el Estado requirente está siempre obligado a solicitar la información fiscal necesaria para aclarar la situación de un contribuyente, ni el Estado requerido está siempre obligado a facilitar la información solicitada. Esto puede llegar a propiciar una inversión de la carga de la prueba sobre el contribuyente con actividades transfronterizas, como llegó a admitir

²⁰ Art. 17 de la Directiva 2011/16/UE.

²¹ CALDERÓN CARRERO (2010, p. 1256).

el propio TJ en el caso *Elisa*, entrañando una diferencia de tratamiento frente a contribuyentes con actividades estrictamente internas, que puede plantear problemas desde el punto de vista de la jurisprudencia comunitaria sobre no discriminación en materia tributaria. Al mismo tiempo, esto puede llevar a redimensionar las cargas y deberes que Administración y contribuyentes ostentan en el procedimiento tributario a escala comunitaria.

La Directiva 2011/16/UE, de cooperación administrativa en materia fiscal contiene también novedades de interés en lo que respecta al uso y valor probatorio de la información intercambiada a efectos fiscales, previendo expresamente la posibilidad de emplear la información intercambiada como medio de prueba en los procedimientos nacionales en las mismas condiciones que otras informaciones, datos y documentos que se hubiesen transmitidos por otras autoridades del Estado miembro²², lo que sienta una suerte de principio general de validez probatoria de la información transmitida²³, pero suscita numerosas dudas a raíz de recientes casos de datos obtenidos en condiciones ilegales²⁴.

5.1. Los principios de proporcionalidad y subsidiariedad en el intercambio de información tributaria

A la luz de la jurisprudencia comunitaria los principios de proporcionalidad y subsidiariedad podrían llegar a jugar un relevante papel a la hora de arbitrar un sistema de asignación de los riesgos probatorios ponderado. Particularmente relevante es el principio de proporcionalidad, que juega un papel de primer orden en la valoración y medición de toda la actividad de intervención pública exigiendo que sea útil en relación con su fin, necesaria en relación con el resto de posibles medios y equilibrada en su relación entre los costes y perjuicios que entraña²⁵. Por ello, el principio de proporcionalidad resulta imprescindible como criterio modulador de la actividad probatoria en los procedimientos tributarios para medir dos aspectos: los límites de la actividad investigadora de la Administración Tributaria y la equivalencia de los riesgos probatorios asignados a través de las reglas de distribución de la carga de la prueba. En la jurisprudencia del TJ, el principio de proporcionalidad se ha empleado como parámetro de ambas cuestiones, siendo, como es, un principio clave en la jurisprudencia comunitaria para justificar eventuales restricciones al ejercicio de las libertades comunitarias garantizadas por el Tratado²⁶.

²² Art. 16.5 de la Directiva 2011/16/UE.

²³ En este sentido CALDERÓN CARRERO (2011, p. 77).

²⁴ Nos referimos a los casos suscitados a raíz de los robos de datos de los *Bancos Liechtenstein Global Trust Group* (LGT) y *HSBC*, que han dado lugar ya a pronunciamientos diversos de los tribunales de justicia en los países afectados, que distan de ser coincidentes y suscitan numerosas cuestiones jurídicas en relación con el uso como prueba por parte de los Estados de información ilegalmente sustraída. En relación con ello, veáse RIJKE *et al.* (2008, pp. 221 y ss.).

²⁵ BARNES VÁZQUEZ (1994, p. 510).

²⁶ STJ de 27 de enero de 2009, caso *Hein Persche et al.*, DOUE C-318/07, RJ 2009/I/359, p. 52.

En la medida en que las Directivas comunitarias, anteriormente la Directiva 77/799 y actualmente la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en materia fiscal, facultan a las Administraciones Tributarias a solicitar aquella información que no puedan obtener por sí mismas, la valoración, por parte del órgano administrativo, de la necesidad y oportunidad de recurrir a esta medida entraña un juicio de proporcionalidad y es fiscalizable a posteriori desde este parámetro. Así, como se señala en el caso *Twoh International*: “Corresponde a cada Estado miembro apreciar los casos específicos en los que falta información relativa a las transacciones efectuadas por los sujetos pasivos establecidos en su territorio y decidir si dichos casos requieren la presentación de una solicitud de información a otro Estado miembro”²⁷. Y los Estados habrán de ser cuidadosos a la hora de hacer esta valoración porque no podrán escudarse en las meras dificultades administrativas para denegar una exención o una ventaja fiscal. Como se señala en el caso *Hein Persche*, a propósito de la solicitud de deducción fiscal de una donación hecha a favor de un organismo establecido en otro Estado miembro: “los posibles inconvenientes administrativos que se derivan del hecho de que tales organismos estén establecidos en otro Estado miembro no son suficientes para justificar la negativa de las autoridades del estado de que se trate a conceder a dichos organismos las mismas exenciones fiscales que a los organismos nacionales del mismo tipo”²⁸.

Sin embargo, el principio de proporcionalidad ha sido también aducido desde el punto de vista opuesto por los Gobiernos para justificar que la exclusión de la ventaja fiscal controvertida sea la “única medida adecuada para garantizar la eficacia de los controles fiscales”, dada la imposibilidad de controlar de forma efectiva el cumplimiento de los requisitos fiscales exigidos cuando están implicados organismos establecidos en otros Estados²⁹, aduciendo “lo desproporcionado de las cargas administrativas que acarrea esta tarea”. Sobre esta queja, como reconoce el AG Mengozzi en sus conclusiones al caso *Hein Persche*, no puede negarse que ello puede suponer para las autoridades fiscales del Estado concedente de la ventaja fiscal “un incremento de la carga administrativa”, pero “es asimismo probable que esta posibilidad implique la consiguiente adaptación de las prácticas administrativas que, hasta ahora, se han venido centrando esencialmente en situaciones meramente internas”³⁰.

Por otra parte, la proporcionalidad juega también desde el punto de vista del Estado requerido para facilitar o prestar información. Tanto la Directiva sobre asistencia mutua como el Reglamento sobre cooperación administrativa prevén límites a la colaboración entre los Estados

²⁷ STJ de 27 de septiembre de 2007, caso *Twoh International BV et al.*, DOUE C-184/05, RJ 2007/1/7897, pár. 32. La misma idea se reitera también en la STJ *Hein Persche et al.*, pár. 65.

²⁸ STJ *Hein Persche et al.*, pár.55.

²⁹ En este sentido, STJ *Twoh International BV et al.*, pár. 32; STJ de 11 de octubre de 2007, caso *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) et al.*, DOUE C-451/05, RJ 2007/1/8251, párs. 90-98 y STJ *Hein Persche*, pár. 65.

³⁰ Pár. 88 de las conclusiones del AG Mengozzi al caso *Hein Persche et al.*

miembros, ya que las autoridades del Estado requerido no están siempre obligadas a facilitar la información solicitada, disponiéndose expresamente que “el número y la naturaleza de las peticiones de información realizadas dentro de un plazo específico no deben imponer una carga administrativa desproporcionada a dichas autoridades”³¹. Este es, precisamente, uno de los graves problemas de la cooperación internacional para el intercambio de información tributaria y, en definitiva, puede llegar a propiciar una inversión de la carga de la prueba sobre el contribuyente con actividades trasfronterizas³². Lo cual, siendo justificable desde el punto de vista de los mecanismos de intercambio de información, puede suponer una restricción al ejercicio de las libertades comunitarias incompatible con el Tratado y representa una diferencia de tratamiento frente a contribuyentes con actividades estrictamente internas, que puede plantear problemas desde el punto de vista de la jurisprudencia comunitaria sobre no discriminación en materia tributaria³³.

Por ello, esta inversión de la carga de la prueba sobre el contribuyente, para resultar ajustada a las exigencias del Derecho comunitario debería ser aplicada conforme al principio de subsidiariedad: sólo para aquellos casos en que falte un intercambio de información satisfactorio entre los Estados miembros implicados³⁴. Al mismo tiempo, la observancia de este principio de subsidiariedad se planteaba en el asunto *Hein Persche* respecto a si las autoridades fiscales de un Estado miembro podían resolver una situación de incertidumbre fáctica aplicando directamente las reglas sobre la carga de la prueba o primero debían recurrir a la asistencia mutua prevista en la Directiva 77/799.

La cuestión se había planteado antes también en caso *Twoh International* y el TJ ya había señalado que la Directiva sobre asistencia mutua y el Reglamento sobre cooperación administrativa no se habían adoptado para establecer un sistema de intercambio de información que supla las pruebas que debe aportar por sí mismo el contribuyente. En el caso *Persche*, el TJ, aunque no es excesivamente explícito al respecto, admite para tales casos una solución basada en las reglas sobre la carga de la prueba, basándose en que las solicitudes de información en el marco de la Directiva 77/799 “no tienen de ningún modo carácter obligatorio”³⁵. Sin embargo, hubiese supuesto un paso más para la construcción de un sistema comunitario de distribución de riesgos probatorios justo y ponderado.

³¹ Art. 7.1, pár. 1, del Reglamento sobre cooperación administrativa y STJ *Twoh International BV et al.*, pár. 33.

³² Como admite el TJ en el caso *ELISA et al.*, pár. 95, al señalar que a la vista de la imposibilidad de solicitar la colaboración del otro Estado miembro, “nada impediría que las autoridades fiscales afectadas exigieran al contribuyente las pruebas que estimasen necesarias”.

³³ En este sentido, AMATUCCI (2009, p. 3).

³⁴ AMATUCCI (2009, p. 3).

³⁵ STJ *Hein Persche*, pár. 65.

El TJ ha señalado que el establecimiento de reglas de distribución de la carga de la prueba es competencia de los Estados miembros, pero también señaló en el asunto *Arcor*, que al hacerlo los Estados miembros deberán respetar los principios comunitarios de efectividad y de equivalencia, garantizando que esas normas sobre el reparto de la carga de la prueba aplicables a los recursos en litigios sobre una violación de Derecho comunitario no sean: en primer lugar, menos favorables que las referentes a recursos semejantes de naturaleza interna, y en segundo lugar, no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio por el justiciable de los derechos conferidos por el Ordenamiento jurídico comunitario³⁶.

5.2. Las dificultades probatorias en las situaciones transfronterizas y el recurso al intercambio de información fiscal entre los Estados

Uno de los primeros y quizá más claros criterios de distribución de la carga de la prueba que se pueden extraer de la jurisprudencia del TJ, es el de atribuir al contribuyente la carga de la prueba respecto de aquellas circunstancias fácticas que le dan derecho a disfrutar de deducciones o ventajas fiscales, reiterando así el criterio clásico de la teoría de Rosenberg. Ello responde a la conciencia generalizada de que con respecto a lo que son afirmaciones positivas de los contribuyentes, hacer recaer sobre ellos el riesgo de la prueba resulta una consecuencia razonable y adecuada en el marco del derecho tributario, siempre que las exigencias de justificación de sus afirmaciones se muevan entre límites moderados. En este sentido, el TJ ha llegado a afirmar “que el principio conforme al cual la carga de probar el derecho a acogerse a una excepción o a una exención fiscal recae sobre aquel que solicita acogerse a dicho derecho se inscribe dentro de los límites impuestos por el Derecho comunitario”³⁷.

Esto se ha planteado ante el Tribunal de Justicia con frecuencia en relación con normativas nacionales de los Estados que deniegan la posibilidad de disfrutar de deducciones o ventajas fiscales cuando su disfrute implica a sujetos no residentes, a inversiones o aportaciones hechas en un Estado distinto del de residencia o a rentas obtenidas de fuente extranjera. Frecuentemente los Gobiernos de los Estados miembros han aducido, entre otras razones, las dificultades de inspección que ello genera para la Administración Tributaria, que se encuentra con muchas dificultades para recabar las pruebas necesarias para tener la seguridad de que se ha cumplido el supuesto de hecho de la norma en toda su dimensión. Sin embargo, el TJ ha rechazado que ello sea una razón imperiosa de interés general que pueda ser aducida por los Estados para reducir el ámbito de aplicación de una ventaja fiscal, por dos motivos fundamentalmente: 1) porque los Estados miembros disponen de otros mecanismos de información y prueba, que van más allá de las meras pruebas facilitadas por el contribuyente y 2) porque nada impide a la Administración Tributaria nacional que exija al contribuyente las pruebas necesarias para demostrar que tiene

³⁶ STJ de 24 de abril de 2008, *Arcor AG & Co. KG et al.*, DOUE C-55/06, RJ 2008/I/02931, párs. 187-192, que aunque se refiere a las Telecomunicaciones, por referirse a un procedimiento administrativo resulta extrapolable al ámbito tributario.

³⁷ Caso *Twoh International BV et al.*, pár. 26.

derecho al disfrute de un determinado régimen fiscal.

Así lo señaló el TJ en el caso *Danner*³⁸, en relación con una normativa finlandesa relativa a la deducibilidad de las aportaciones al seguro de jubilación voluntario, que establecía un régimen diferente dependiendo de que se abonasen a entidades establecidas en Finlandia o en el extranjero. El TJ procedió primero a recordar, conforme a su jurisprudencia anterior, que la Directiva 77/799 puede ser invocada por un Estado miembro para conseguir de las autoridades competentes de otro Estado miembro todas las informaciones y datos necesarios para la liquidación o el cálculo exacto del impuesto sobre la renta adeudado por un contribuyente³⁹. Lo cual supone, en definitiva, una afirmación del carácter regulador del principio de investigación de oficio en el ámbito tributario, que impide que la Administración Tributaria pueda hacer dejación de su deber de investigar o deba limitarse a los medios de prueba inicialmente aportados por los contribuyentes. En relación con esto último, que es una de las más claras consecuencias del principio de investigación sobre la recopilación del material probatorio, el TJ se ha mostrado siempre inclinado hacia el *favor probationis*, al derecho a la prueba del contribuyente, incluso aunque la carga de la prueba recayera sobre él, como ocurría en *Danner*: “nada impide a las autoridades tributarias de que se trate exigir al contribuyente que presente las pruebas que considere necesarias para apreciar si se cumplen en cada caso los requisitos para deducir las aportaciones que exige la normativa de que se trate y, por consiguiente, si procede practicar la deducción solicitada”⁴⁰.

Esto mismo ha sido reiterado después en el caso *Centro di Musicologia Walter Stauffer*⁴¹, en el marco de un litigio con perfiles más complejos entre dicho Centro di Musicologia y la Administración tributaria alemana, que de acuerdo con la normativa alemana, denegó la aplicación de la exención fiscal del impuesto sobre sociedades a dicho Centro di Musicologia, fundación de Derecho Privado de utilidad pública, porque al estar establecido en otro Estado miembro únicamente estaba sujeto al impuesto por obligación real. El TJ, aunque reconoce que en el caso de las fundaciones establecidas en otros Estados miembros, puede resultar más difícil realizar las comprobaciones necesarias, reitera las dos razones antes mencionadas para rechazar que ello pueda ser una razón imperiosa de interés general: que un Estado miembro está autorizado a aplicar medidas que le permitan comprobar de manera clara y precisa si se reúnen los requisitos establecidos en la legislación nacional, y que nada impide a las autoridades fiscales exigir a los contribuyentes que aporten los justificantes pertinentes que les permitan realizar las

³⁸ STJ de 3 de octubre de 2002, caso *Danner*, DOCE C-136/00, RJ 2002/I/8147.

³⁹ STJ de 28 de octubre de 1999, caso *Skatteministeriet et al.*, DOCE C-55/98, RJ 1999/I/7641, y STJ de 11 de agosto de 1995, caso *G. H. E. J. Wielockx et al.*, DOCE C-80/94, RJ 1995/I/2493.

⁴⁰ Caso *Danner*, pár. 50. En este mismo sentido se citan en esta decisión las sentencias dictadas por el TJ el 28 de enero de 1992 en los casos *Hanns-Martin Bachmann et al.*, DOCE C-204/90, RJ 1992/I/249, y *Comisión de las Comunidades Europeas c Reino de Bélgica*, DOCE C-300/90, RJ 1992/I/305.

⁴¹ STJ de 14 de septiembre de 2006, caso *Centro di Musicologia Walter Stauffer et al.*, DOUE C-386/04, RJ 2006/I/8203.

comprobaciones necesarias. “Por otra parte, la eficacia de los controles fiscales no puede justificar una normativa nacional que impide de manera absoluta al contribuyente aportar tales pruebas”⁴².

Más rotundamente se plasma este criterio en las conclusiones del AG Mengozzi al caso *Hein Persche*. El AG reconoce, efectivamente, que las limitaciones que la propia Directiva 77/799 impone al intercambio de información entre los Estados pueden hacer que no se comuniquen las informaciones solicitadas o que las comunicadas no sean suficientes para permitir la verificación de la situación del contribuyente, pero ello no puede justificar la denegación de una ventaja fiscal “dado que las autoridades fiscales pueden solicitar al contribuyente las pruebas que estimen necesarias para la liquidación correcta de los impuestos de que se trate”⁴³. En este caso, se trataba de dilucidar sobre el derecho del Sr. Persche, ciudadano alemán, a la deducción en su declaración de IRPF de una donación en especie efectuada a favor de una residencia de ancianos, Centro Popular de Lagoa, situada en Portugal, donde el Sr. Persche poseía un inmueble que utilizaba todos los años. La deducción de la donación fue rechazada por dos motivos: porque su beneficiario no estaba situado en Alemania y porque el contribuyente no había presentado un comprobante en la forma prevista por la legislación tributaria alemana. Este caso es más complejo porque en él se plantean otras dos cuestiones en relación con la carga de la prueba, que resultan sumamente interesantes en el sistema comunitario de distribución de los riesgos probatorios: 1) Si las autoridades fiscales del Estado miembro de residencia del contribuyente están obligadas, para cerciorarse de una determinada situación fáctica sujeta a la jurisdicción de otro Estado miembro, a recurrir a los mecanismos de asistencia mutua previstos en la Directiva 77/799 o si están facultadas para resolver directamente esa situación de *non liquet* haciendo recaer la carga de la prueba en el contribuyente (donante), conforme a su Derecho nacional. 2) Si a pesar de que la carga de la prueba recaiga sobre el contribuyente, en aquellos casos en que el fracaso en la prueba no le sea imputable a él, debe soportar también las consecuencias derivadas de la falta de prueba de los hechos. En ambas cuestiones, se trata de llegar a establecer criterios que logren una más justa asignación de los riesgos probatorios, provocando una redistribución de la carga de la prueba. Lástima que, como veremos, el Tribunal de Justicia haya dejado pasar la oportunidad.

El caso *Hein Persche*⁴⁴ sugiere un importante criterio para modular las consecuencias derivadas de la distribución de la carga de la prueba en el Derecho Tributario, donde se tiene en cuenta la existencia de intereses públicos en juego y la influencia de la colaboración del contribuyente sobre el conocimiento de los hechos en materia tributaria. Se trata de tener en cuenta la

⁴² *Centro di Musicologia Walter Stauffer et al.*, pár. 49. La misma idea en relación con el derecho a probar del contribuyente se reitera en el caso *ELISA et al.*, donde el TJ señala: “En efecto, cuando unas sociedades holding luxemburguesas soliciten la exención del impuesto controvertido, las autoridades fiscales francesas pueden solicitar a estas sociedades que aporten las pruebas que consideren necesarias para garantizar una total transparencia en cuanto a sus derechos de propiedad y a la estructura de su accionariado”.

⁴³ Conclusiones del AG Mengozzi al caso *Hein Persche et al.*

⁴⁴ Caso *Hein Persche et al.*

imputabilidad del fracaso en la prueba como criterio complementario a las reglas sobre la carga de la prueba.

Las circunstancias del caso se pueden resumir en lo siguiente. El Sr. Persche, ciudadano alemán, había solicitado la deducción en su IRPF de una donación en especie efectuada a favor de una residencia de ancianos, Centro Popular de Lagoa, situada en Portugal, donde el Sr. Persche poseía un inmueble que utilizaba todos los años. El contribuyente aportaba documentación sobre la recepción del donativo y la certificación de que el Centro estaba registrado como institución privada de solidaridad social por la legislación portuguesa. Según el artículo 49 del reglamento del IRPF alemán, las donaciones sólo se pueden deducir si el beneficiario es una persona jurídica nacional de Derecho público, un organismo nacional público o una entidad que por servir a fines benéficos, de utilidad pública o religiosos esté exenta del Impuesto sobre Sociedades alemán⁴⁵. Además, los donativos efectuados sólo se pueden deducir si se justifican mediante el correspondiente impreso oficial extendido por el organismo beneficiario. A los efectos del IRPF, se considera que dicho impreso constituye una *prueba suficiente* de que el beneficiario de la donación cumple los requisitos establecidos en la ley. El *Finanzamt* denegó la deducción solicitada porque su beneficiario no estaba situado en Alemania y porque el contribuyente no había presentado el justificante en la forma prevista por la legislación tributaria alemana.

El Tribunal rechazó la compatibilidad con el Derecho comunitario de los dos motivos aducidos por la Administración Tributaria alemana. El primero de ellos, porque conforme al razonamiento desarrollado en la sentencia *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, para denegar la posibilidad de deducción de una donación efectuada a un organismo donatario de utilidad pública reconocida que no esté establecido en territorio nacional, es preciso haber comprobado que no se encuentra en una situación objetivamente comparable a la de los organismos nacionales⁴⁶. Una comprobación administrativa que el Gobierno alemán, en opinión del Tribunal, no llevó a cabo empleando los instrumentos de asistencia administrativa que existen en el ámbito comunitario, que a pesar de las dificultades efectivas con que tropieza no puede justificar la denegación de una ventaja fiscal, dado que las autoridades fiscales pueden solicitar al contribuyente las pruebas que estimen necesarias⁴⁷.

Ahora bien, ¿qué pasa cuando el contribuyente no ha podido recabar dichas pruebas? Este es el interrogante que se plantea el órgano jurisdiccional remitente mediante el planteamiento de su tercera cuestión prejudicial: si en tales casos las autoridades fiscales del Estado miembro del donante están obligadas a recurrir a la asistencia mutua prevista en las Directivas comunitarias o pueden hacer recaer la carga de la prueba en el donante conforme a las reglas de distribución de la carga de la prueba.

⁴⁵ En este sentido, el pár. 10 de las conclusiones del AG Mengozzi al caso *Hein Persche et al.*

⁴⁶ Pár. 75 de las conclusiones del AG Mengozzi al caso *Hein Persche et al.*

⁴⁷ Caso *Centro di Musicologia Walter Stauffer et al.*

El Tribunal, aunque no respondió explícitamente a esta cuestión, se inclina en esta sentencia por hacer prevalecer la no obligatoriedad de las obligaciones de intercambio de información y los límites a las mismas, pues señala: “en el supuesto de que la comprobación de los datos proporcionados por el contribuyente resulte difícil, especialmente debido a los límites al intercambio de información previstos en el artículo 8 de la Directiva 77/799, nada impide que las autoridades fiscales interesadas denieguen la deducción solicitada de no aportarse las pruebas que consideren necesarias para la correcta liquidación del impuesto”⁴⁸.

La cuestión, en definitiva, es si en el caso concreto debe tenerse en cuenta el que no sea imputable al contribuyente el fracaso en la prueba, como criterio para modular las consecuencias de la carga de la prueba y llegar a una justa asignación de los riesgos probatorios. Pues, en un ámbito como el tributario, donde la colaboración de los contribuyentes es fundamental para la investigación de los hechos, resulta justo reconocer que la autoridades fiscales no pueden limitarse “a denegar la ventaja fiscal solicitada en los casos en que el contribuyente no sea capaz de aportar todas las pruebas necesarias, sin tener en cuenta el que éste haya cooperado plenamente para recabar tales pruebas”⁴⁹. Sobre todo, como en el caso de la sentencia *Hein Persche*, cuando se trate de un contexto en el que las pruebas solicitadas para la concesión de la ventaja fiscal no atañen directamente al contribuyente que la solicita, sino a un tercero establecido en otro Estado miembro⁵⁰. En tales casos, la aplicación de un criterio complementario al juego de las reglas sobre la carga de la prueba, que tenga en cuenta, para cada caso concreto, la imputabilidad del fracaso en la prueba, puede contribuir a asegurar una más justa distribución de los riesgos probatorios en el Derecho Tributario. El TJ no llegó a dar este paso en la sentencia *Hein Persche*, pero si lo hubiese hecho quizá hubiese resultado más apropiado para la efectividad y salvaguarda de la libre circulación de capitales⁵¹.

⁴⁸ STJ *Hein Persche et al.*, pár. 69.

⁴⁹ Pár. 109 de las conclusiones del AG Mengozzi al caso *Hein Persche et al.*

⁵⁰ “En una situación de este tipo –señala el AG Mengozzi– las autoridades nacionales no pueden denegar sistemáticamente la ventaja fiscal cuando el contribuyente no aporte las pruebas que se le exigen, sin tener en cuenta previamente las dificultades por las que haya podido pasar para recabarlas, pese a todos los esfuerzos realizados, y sin examinar, habida cuenta de estas dificultades, las posibilidades reales de obtener tales pruebas a través de la asistencia que, en el marco ofrecido por la Directiva 77/799 o, en su caso, por un convenio fiscal bilateral, puedan prestar las autoridades competentes de otro Estado miembro”. Pár. 112 de las conclusiones del AG Mengozzi al caso *Hein Persche et al.*

⁵¹ Al menos, como sugiere VAN DAM en un comentario a esta sentencia, no hubiera resultado inapropiado para el mejor ejercicio de la libertad comunitaria si el TJ hubiese resuelto lo contrario, esto es, que en estos casos de dificultad para recabar las pruebas, debe obligarse al propio Estado miembro a que obtenga esas pruebas del otro Estado donde se ha llevado a cabo la donación. VAN DAM (2009, pág. 94).

6. Tabla de jurisprudencia citada

<i>Sala y fecha</i>	<i>Referencia</i>	<i>Magistrado ponente</i>	<i>Partes</i>
TJ, 28.01.1992	RJ 1992/I/249	C. N. Kakouris	<i>Hanns-Martin Bachmann y État belge</i>
TJ, 28.01.1992	RJ 1992/I/305	C. N. Kakouris	<i>Comisión de las Comunidades Europeas c Reino de Bélgica</i>
TJ, 11.08.1995	RJ 1995/I/2493	D. A. O. Edward	<i>G. H. E. J. Wielockx y Inspecteur der directe belastingen</i>
TJ, 28.10.1999	RJ 1999/I/7641	R. Schintgen	<i>Skatteministeriet y Bent Vestergaard</i>
TJ, 03.10.2002	RJ 2002/I/8147	M. Wathelet	<i>Danner</i>
TJ, 14.09.2006	RJ 2006/I/8203	U. Löhmus	<i>Centro di Musicologia Walter Stauffer y Finanzamt München für Körperschaften</i>
TJ, 27.09.2007	RJ 2007/I/7897	U. Löhmus	<i>Twoh International BV y Staatssecretaris van Financiën</i>
TJ, 11.10.2007	RJ 2007/I/8251	G. Arestis	<i>Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA), Directeur général des impôts y Ministère public</i>
TJ, 24.04.2008	RJ 2008/I/2931	G. Arestis	<i>Arcor AG & Co. KG y Bundesrepublik Deutschland</i>
TJ, 27.01.2009	RJ 2009/I/359	K. Lenaerts	<i>Hein Persche y Finanzamt Lüdenscheid</i>

7. Bibliografía

F. AMATUCCI (2009), "The Enlarged Duties to Cooperate and the burden of proof", ponencia presentada al Congreso de la European Assotiation of Tax Law Professors de Santiago de Compostela, junio 2009, disponible en www.eatlp.org.

J. BARNES VÁZQUEZ (1994), "Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario", *Revista de Administración Pública*, núm. 135, septiembre-diciembre, pp. 495-535.

B. BRIELMAYER, M. LANGER, A. LINN y M. WENZ (2010), *Tax Treaty Application: Cross border Administrative Issues (Including Exchange of Information, Collection of Taxes, Dispute Settlement, Legal*

Certainty in Tax Treaty Application), draft presentado a la Conferencia "Tax treaties from a legal and economic perspective", celebrada en Viena los días 18-20 de marzo de 2010.

J. M. CALDERÓN CARRERO (2010), en AA.VV., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia.

J. M. CALDERÓN CARRERO (2011), "Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 343, pp. 49-86.

I. GABERT y R. SEER (2011), "European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements", *Bulletin for International Taxation*, IBFD, febrero, Vol. 65º, núm. 2, pp. 88-98.

M. J. MC INTYRE (2009), "How to End the Charade of Information Exchange", *Tax Notes International*, Vol. 56º, núm. 4, pp. 255-268.

--- (2010), *Identifying the New International Standard for Effective Information Exchange*, draft presentado a la Conferencia "Tax Treaties from a Legal and Economic Perspective", celebrada en Viena los días 18-20 de marzo de 2010.

L. J. RIJKE y T. A. VAN KAMPEN (2008), "The Kredietbank Luxembourg and the Liechtenstein Tax Affairs: Notes on the Balance between the Exchange of Information between States and the Protection of Fundamental Rights", *EC Tax Review*, núm. 5, pp. 221 y ss.

J. VAN DAM (2009), "Persche. Tax Deduction for Cross Border Donations Permitted. ECJ", *Vakstudie*, núm. 4.