

BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFJ060985

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de diciembre de 2015

Vocalía 12.^a

R.G. 1789/2015

SUMARIO:

Medios de prueba. Carga de la prueba. Suministro de información por las autoridades tributarias de otros Estados en el marco de la asistencia mutua. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión planteada se centra en la prueba de la titularidad de determinadas cuentas bancarias en una entidad que no fueron declaradas por el obligado tributario. La información utilizada por la Administración tributaria española ha sido obtenida a través de un procedimiento de cesión de información por parte de las autoridades de otro país tras la correspondiente solicitud instada por el Director del Dpto. de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT. Esta obtención de información forma parte de los objetivos de persecución del fraude fiscal de detectar la existencia de bienes y derechos localizados por los contribuyentes en el extranjero, especialmente en aquellos países o territorios calificados como paraísos fiscales o de baja o nula tributación, en suma, en territorios con elevadas restricciones en cuanto al intercambio de información por la vía de la asistencia mutua, en contra del interés de las distintas Hacienda Públicas a nivel mundial. Pues bien, en el caso de información suministrada por las autoridades tributarias de otros Estados en el marco de la asistencia mutua, no se está ante una información que figura en un registro fiscal u otro de carácter público a la que se refiere el art. 108.3 de la Ley 58/2003 (LGT), por lo que no resulta aplicable este precepto. En este caso, tampoco resulta aplicable la previsión contenida en el apdo. 4 del mismo art. 108, por lo que no procede exigir a la Administración tributaria española que requiera de las autoridades tributarias de los otros Estados la ratificación de la información que previamente han remitido, pues no se trata de datos incluidos en declaraciones tributarias de otro obligado tributario o de contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los arts. 93 y 94 de la Ley 58/2003 (LGT). Por lo tanto, si el obligado tributario al que se refiere la información suministrada alega su falsedad o inexactitud, regirán las normas generales sobre medios y valoración de la prueba contenidas en el Código Civil, la Ley 1/2000 (LEC) y la Ley 58/2003 (LGT), y entre otros los principios de valoración conjunta de la prueba practicada y facilidad probatoria o proximidad a los medios de prueba. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 93, 94, 105, 106 y 108.

Directiva 77/799/CEE del Consejo (Asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos y de los impuestos sobre las primas de seguros), art. 2.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ Infanta Mercedes nº 37 (Madrid-28071), contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de fecha ... por la que se resuelve la reclamación número ... y acumuladas, relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, períodos impositivos 2005 y 2006.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente de aplicación de los tributos resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Tras la iniciación e instrucción del correspondiente procedimiento de comprobación e investigación, la Inspección de Hacienda del Estado incoa acta de disconformidad, en la que se pone de manifiesto que de las autoliquidaciones relativas al Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, ejercicios 2005 y 2006 presentadas

por determinado obligado tributario, resulta que no constan declaradas cantidades depositadas o procedentes del extranjero; se practica regularización por incremento de patrimonio y propuesta de liquidación con descubrimiento de cuota por importe de 278.305,83 (cuota más intereses), correspondiendo 277.023,51 euros al ejercicio 2005 y 1.282,34 euros al 2006, deuda tributaria que se transmite a sus tres herederos (92.341,17 euros, ejercicio 2005, y 427,44 euros, ejercicio 2006).

De la información recibida de la Administración tributaria del **País A** se deriva que el obligado tributario en los ejercicios objeto de comprobación era titular de cuentas en la entidad "**X...**", cuyo detalle se indica en el acta.

En relación con las mencionadas cuentas, puesta de manifiesto la información a los herederos del obligado tributario, sus tres hijos, estos manifiestan que "*desconocen la existencia de los mencionados fondos*", tal como se indica en el acta, manifestación que consta en Diligencia número 5 incoada con fecha 15 de febrero de 2011.

La información de dichas cuentas se recibió..., el 24 de mayo de 2010 por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, en virtud del Convenio entre el Reino de España y **País A** y la Directiva 77/799 de asistencia mutua entre los Estados miembros de la UE.

No consta la presentación de alegaciones previas a la firma del acta.

No consta tampoco la presentación de alegaciones tras la firma del acta de disconformidad.

2. La liquidación derivada del acta fue recurrida en reposición, alegando, en síntesis, que no tienen constancia de la existencia de esas cuentas en la entidad **X...**, y con respecto a la información facilitada por las autoridades fiscales del **País A** en las denominadas fichas BUP, que no es una prueba de carga suficiente, sino solamente un indicio; que esa ficha no es veraz y que la información de la ficha no es fiable.

Añaden que dado que, según los datos que le constan a la Hacienda Pública, las cuentas, cuya titularidad se le imputa, fueron abiertas el 4 de abril de 1991, se alega la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

3. Contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición, se deducen reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., en adelante TEAR.

Segundo.

El TEAR resuelve la reclamación que da lugar al criterio objeto del presente recurso extraordinario, estimándola al entender que la Administración Tributaria no ha demostrado que la información utilizada por la Inspección figurara como tal en un registro fiscal o en otro de carácter público, de acuerdo con el artículo 108.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria y que la Administración no solicitó la ratificación y confirmación de la información de acuerdo con lo establecido en el apartado cuarto del mismo precepto.

En concreto la resolución de la Sala Desconcentrada de Tenerife señala en el punto 4 de su Fundamento de Derecho Cuarto:

"4.- Considerando el acto que se impugna, lo establecido en el artículo 108 de la Ley 58/2003, relativo a las presunciones en materia tributaria, (uno de los fundamentos de derecho a que se refiere el Informe ampliatorio, si bien transcribiendo únicamente los apartados 1, 2 y 3) y lo anteriormente expuesto (vistos el Acta de disconformidad, su Informe ampliatorio y el Acuerdo de liquidación), este Tribunal entiende que en el expediente no está justificado que la información base de la regularización de la que pende el acto que se impugna figure en un registro fiscal o en otros de carácter público, para que resulte de aplicación lo establecido en el apartado 3 del artículo 108, y que la Administración esté exenta de la carga de la prueba. También entiende que no está justificado que, en su caso, a tenor de lo dispuesto en apartado 4 del artículo 108, los hechos puestos de manifiesto en el expediente, se hayan probado cumpliendo con los requisitos indicados en el mismo; en el expediente no hay constancia del contraste de información que la ley exige en el supuesto contemplado en este apartado, y tal y como el TEAC ha señalado, en resolución de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, "una vez comunicados dichos datos imputados por terceros al obligado afectado, si éste alega su falsedad o inexactitud, la carga de la prueba recaerá sobre la Administración, a la que se impone una obligación de contraste, de la que deberá quedar constancia en el expediente, de forma tal que si esta obligación de contraste se incumpliera, la Administración incurriría en falta de justificación o prueba del hecho imponible.". Por ello cabe concluir que el acto que se impugna no resulta ajustado a derecho, sin que haya lugar a entrar en el resto de las alegaciones puestas de manifiesto en la presente reclamación.

Tercero.

Frente a la anterior resolución, el Director del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea.

En síntesis, expone el recurrente:

A) En relación con la obtención de la información por la Administración Tributaria española.

- El suministro de información por parte de las autoridades fiscales del **País A** respecto de los clientes de **X...** que pudieran ser residentes en España, se realiza en virtud del procedimiento de cesión de información previsto en artículo 27 del Convenio entre el Reino de España y **País A** ... para evitar la doble imposición en materia de I.R.P.F y Patrimonio, que establece el mecanismo de intercambio de información relativa a los Impuestos comprendidos en este Convenio.

- El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT dirige la correspondiente solicitud a las autoridades del **País A** el 12.02.2010. El 24.05.2010 recibe la contestación de las autoridades del **País A** trasladando la información de personas físicas o jurídicas residentes en territorio español así como las fichas de información patrimonial.

- Estos archivos informáticos habían sido obtenidos por las autoridades del **País A** Las fichas contienen datos identificativos de la persona titular, perfiles del cliente con quien se relaciona, datos de otras personas relacionadas, detalle de datos patrimoniales y en ocasiones, notas de comunicación entre el banco y los clientes.

- Recibida la información de las autoridades del **País A**, una parte importante de los titulares presentó autoliquidaciones complementarias relativas al IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio en virtud de los requerimientos realizados por la Administración Tributaria española, en concreto, ... personas requeridas que presentan autoliquidaciones complementarias, pagando las cuotas, intereses y a los que se tramita el correspondiente expediente sancionador.

- Respecto de las personas y entidades que no regularizaron en los términos anteriores, la Administración Tributaria española inició los correspondientes procedimientos inspectores. La AEAT remitió asimismo al Ministerio Fiscal los expedientes que superaron la cuantía de delito.

- Con el transcurso del tiempo y como consecuencia posterior de las actuaciones emprendidas por la AEAT, la información obtenida demostró tener alta fiabilidad en la medida en que, de los datos recabados por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude de la AEAT al Ministerio Fiscal, ... los obligados tributarios ... menos del 10% negó cualquier relación con las cuentas.

- Esto es, la información aportada por las autoridades del **País A** se ha demostrado, a través de las distintas actuaciones desarrolladas posteriormente por la Administración tributaria, de alta fiabilidad en la medida en que ha dado lugar a múltiples complementarias y liquidaciones admitidas por los obligados tributarios interesados.

- Por otro lado, y frente a la necesidad de contraste que invoca el TEAR, de todos es sabido que no resulta posible a las autoridades tributarias, ni tan siquiera a las penales españolas, obtener confirmación de las autoridades del **paraíso fiscal P** porque de acuerdo con su legislación no tienen que colaborar con otras autoridades

B) ...

- La consideración de este auto es importante en relación con la fiabilidad de las pruebas, en la medida en que las autoridades del **paraíso fiscal P** reconocen estos datos como auténticos.

El Banco **X...** confirmó que estos datos existen efectivamente como tales en el Banco....

...

C) Referencia a las actuaciones de los Jueces penales españoles en relación con estos expedientes.

Ya se han resuelto en el orden penal algunos de los casos denunciados por delito fiscal y en todos ellos han sido condenados los obligados tributarios.

Se invocan numerosas sentencias, en todas las cuales se ha admitido la prueba aportada por las autoridades fiscales del **País A** y han condenado a los obligados tributarios sin estimar necesario realizar pruebas o confirmaciones adicionales, máxime tratándose de unos procedimientos penales en donde las pruebas deben ser claras y precisas al tratarse de procedimientos especialmente garantistas por la gravedad de las consecuencias y en donde rige de manera indiscutible la carga de la prueba de la parte acusadora y la presunción de inocencia.

D) Descripción de los datos incluidos en las Fichas BUP suministradas por las autoridades fiscales del País A.

- El contenido fundamental de las fichas BUP se refiere a los siguientes aspectos:

- a) Datos identificativos: nombre y apellidos, fecha y lugar de nacimiento, profesión, domicilio y documento de identidad.
- b) Datos patrimoniales: Fecha de creación del perfil, perfil del cliente, cuentas, patrimonio constatado.
- c) Otras personas relacionadas con el cliente: autorizados.

En concreto, en el caso enjuiciado que da lugar al criterio debatido, los datos identificativos coincidían plenamente con los del obligado tributario y como autorizados con los de su esposa y sus tres hijos.

- Los indicios también son pruebas válidas admitidas en nuestro ordenamiento jurídico. Pero en este supuesto nos encontramos ante una prueba directa, con validez tanto como documento (obtenido a partir de información del Banco) como la propia testifical Esta prueba se ve confirmada por las autoridades tributarias del **País A** que la han remitido a otros países.

- Resulta aplicable el artículo 105 LGT, de manera que la carga de la prueba corresponde a quien haga valer su derecho; en este caso, la Administración aporta la prueba correspondiente admisible en Derecho.

Las propias autoridades del **paraíso fiscal P** han reconocido que la información ... son datos verídicos de **X... ..**

En consecuencia, la Administración efectúa la prueba pertinente de acuerdo con el artículo 105.1 LGT tratándose de una prueba fiable y suficiente que ha sido admitida incluso a efectos penales y que no se enerva por la mera negación de los interesados.

E) No procedencia de la aplicación del artículo 108.3 de la LGT para probar la titularidad de las cuentas del paraíso fiscal P.

- Se considera errónea la interpretación que hace el TEAR de ... del artículo 108.3 LGT. La resolución señala que la regularización se practica en base a información proporcionada por terceros y que la actuario no hace constar que la misma figure en un registro fiscal u otro de carácter público, a los que se refiere el apartado 3, y, por tanto, que la carga de la prueba corresponda a los interesados, (...)

Sin embargo, la motivación de la liquidación contenida en el acta, el informe de disconformidad y la liquidación se fundamentan en el artículo 105 LGT, justificando que la Administración ha aportado la prueba pertinente exigida a quien pretende hacer valer su derecho, es decir, la prueba de la titularidad no se basó nunca en el artículo 108.3 LGT. La utilización del artículo 108 LGT, relativo a las presunciones sirve para argumentar que de un hecho base plenamente acreditado -como es la información de la ficha BUP- se aplica la presunción de las ganancias patrimoniales no justificadas del artículo 37 TRLIRPF.

En conclusión, en este supuesto la Administración no demostró la titularidad de las cuentas del **paraíso fiscal P** en base a ninguna presunción-y en concreto, no lo hizo con base al artículo 108.3 LGT- sino que hizo una prueba directa de dicha titularidad de acuerdo con la información de la ficha BUP aportada por las autoridades tributarias del **País A**, cumpliendo con ello la carga de la prueba que le exige el artículo 105.1 LGT. Por ello, no debía probar que esas cuentas bancarias estuvieran en ningún registro fiscal.

F) No procedencia de la aplicación del artículo 108.4 LGT para ratificar los datos suministrados por otros Estados en el marco de la asistencia mutua.

La resolución del TEAR de ... también fundamenta la estimación de la reclamación en el 108.4 de la Ley General Tributaria, considerando que la información proporcionada por las personas a las que la ley obliga y por las autoridades sometidas al deber de informar y colaborar que se utiliza para regularizar la situación de un obligado tributario se presume cierta pero, tras ser comunicada por la Administración al obligado tributario afectado, debe ser contrastada por la propia Administración cuando éste alegue inexactitud o falsedad de la misma, lo que implicaría exigir que el declarante la ratifique e incluso aporte prueba documental de los datos relativos a terceros.

Sin embargo en este caso no correspondía hacer ninguna ratificación, dado que la información procedía de las autoridades tributarias de otro Estado en el marco de la asistencia mutua.

Esta ratificación y contraste que solicita el TEAR carecía de sentido y además no está exigida por nuestra normativa.

El tratamiento que debe darse a efectos de prueba a la manifestación de un particular en una declaración tributaria es muy distinto al que se tiene que dar a un documento oficial emitido por las autoridades competentes de otro Estado en un procedimiento regulado por Convenios y Tratados internacionales de intercambio de información y Directivas comunitarias de asistencia mutua. En el primer caso estamos ante una prueba testifical y en el segundo ante un documento oficial emitido por autoridad competente cuyo valor probatorio es muy diferente y no pueden asimilarse.

A esto habría que añadir que el 108.4 de la LGT se refiere al valor probatorio, efecto confesorio, de las declaraciones tributarias y demás declaraciones presentadas por los obligados tributarios, así como el valor que ha de darse a las declaraciones o confesiones de otros obligados tributarios en las liquidaciones de terceros. Pero las informaciones suministradas por las autoridades tributarias de otros Estados no son declaraciones tributarias ni proceden de obligados tributarios, razón por la cual estos documentos no necesitan ratificación si el interesado los niega.

Por ello, se considera la resolución impugnada gravemente errónea y dañosa para la Administración Tributaria al cuestionar la validez y efectividad de la información obtenida de las autoridades fiscales de las autoridades tributarias de otros Estados en el marco de la asistencia mutua.

En virtud de lo expuesto se solicita que se estime el presente recurso y se fije como criterio:

“Que la información suministrada por las autoridades tributarias de otros Estados en el marco de la asistencia mutua se rige por las normas generales sobre medios y valoración de la prueba contenidas en el Código Civil, la Ley de Enjuiciamiento Civil y la Ley General Tributaria, sin que se exija que figure en ningún registro fiscal u otro de carácter público a que se refiere el artículo 108.3 LGT, ni se requiera que tenga que ser ratificada en caso de que el interesado alegue su inexistencia o falsedad con arreglo a lo establecido en el artículo 108.4 LGT”.

Cuarto.

Puesto de manifiesto el presente expediente a quien en su día ostentó la condición de interesado en la resolución dictada por el TEAR en única instancia, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por la resolución que recaiga en el presente recurso extraordinario, de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, formula las siguientes alegaciones:

-El sujeto pasivo, D. XXX, falleció el 10.07.2010. Ante el requerimiento efectuado por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de ..., compareció representante ante la AEAT, donde se hizo constar en diligencia de constancia de hechos de 7.07.2010 que el interesado sí fue en su momento titular de cuentas en el **Paraíso fiscal P**.

Que los herederos no han tenido constancia de estas cuentas de X... y afirman que, puesto que se reconoció la existencia de capitales en el **Paraíso fiscal P** en el 2010, es probable que los datos obrasen en la base de datos del banco como datos antiguos y no estuvieran actualizados o fueran erróneos.

-Las autoridades del **País A** se limitaron a ... transmitir... a la Administración española. Se niega la veracidad de esta información. Para garantizar la seguridad jurídica en esta cuestión y admitir esta presunción se han de dar unos requisitos recogidos en los artículos 105, 106, y 108, párrafos 3 y 4 de la LGT.

Se señala que en materia tributaria no es aplicable el Código Civil sino el artículo 108.2 de la Ley General Tributaria, que establece unos requisitos específicos de la presunción en materia tributaria cuando se trata de pruebas o informaciones aportadas por otros Estados y que exige que cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los datos es la Administración Tributaria la que deberá acreditar su veracidad, por lo que la carga de la prueba recae sobre la misma.

-Los archivos ... aumenta la posibilidad de aportar datos erróneos que pueden dar como consecuencia el error en la identidad del titular y que alguno de esos datos se obtuviera de registros públicos, lo que podría dar lugar a presuntas titularidades de quien ya no lo era o incluso que nunca lo hubiera sido; o incluso que se mezclasen datos reconocidos y ya regularizados con datos no actualizados, caso que puede ser el presente.

-

-Ante la posibilidad de los herederos de solicitar información ante la entidad del **Paraíso fiscal P**, se manifiesta que les resulta imposible la obtención de esa información en los casos en los cuales no se es titular.

-En lo relativo al contenido de las sentencias penales cuya aportación es darle veracidad a ... , es cierto que se trata de supuestos en donde los obligados tributarios fueron condenados pero que admitieron explícita o implícitamente la titularidad de las cuentas, porque lo que se debatía en esos procesos era la validez de la prueba en relación con ... la titularidad de la cuenta.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

Segundo.

La cuestión controvertida consiste en determinar si para la información suministrada por las autoridades tributarias de otros Estados en el marco de la asistencia mutua se exige o no que figure en algún registro fiscal u otro de carácter público, a los que se refiere el artículo 108.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria, y si se requiere o no que tenga que ser ratificada por las autoridades fiscales de los otros Estados que la han remitido, en caso de que el interesado alegue su inexistencia o falsedad con arreglo a lo establecido en el artículo 108.4 de la Ley General Tributaria.

Tercero.

El Convenio entre el Reino de España y el **País A** a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, ... señala, en su artículo 27 lo siguiente en relación con el intercambio de información:

“Artículo 27 Intercambio de información.

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados contratantes, relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de este Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los Tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los Tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

- a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o a las del otro Estado contratante.*
- b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o de las del otro Estado contratante, y*
- c) Suministrar informaciones que revelen un secreto, comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.*

3. El intercambio de información tendrá lugar de oficio o a petición para un caso concreto. Las autoridades competentes de los dos Estados contratantes se pondrán de acuerdo para determinar la relación de los datos, que se suministrarán de oficio”.

Por otro lado, la Directiva del Consejo 77/799 de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre los Estados miembros de la UE, señala en su artículo 2 :

“Artículo 2. Intercambio previa solicitud.

1. La autoridad competente de un Estado miembro podrá solicitar a la autoridad competente de otro Estado miembro que le comunique las informaciones a que se refiere el apartado 1 con relación a un caso concreto. (...)”

Resulta significativo el contenido del Preámbulo de dicha Directiva, en el que se subraya que la misma se adopta ante la necesidad de luchar contra la práctica del fraude y de la evasión fiscal a través de las fronteras de los Estados miembros, problema que ha alcanzado dimensiones internacionales requiriendo una intensificación de la colaboración entre las Administraciones fiscales en el interior de la Comunidad. En su virtud, se considera que los Estados miembros deben intercambiar al ser requeridos para ello, las informaciones relativas a un caso concreto y que el Estado al que se le pidan debe realizar las averiguaciones necesarias para obtener estas informaciones.

Tal y como se indica en los antecedentes de hecho de la presente resolución, la cuestión planteada se centra en la prueba de la titularidad de determinadas cuentas bancarias en la entidad “X...” que no fueron declaradas por el obligado tributario.

La información utilizada por la Administración Tributaria española ha sido obtenida a través de un procedimiento de cesión de información por parte de las autoridades del **País A** tras la correspondiente solicitud instada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT con fundamento en la legislación anteriormente mencionada.

Esta obtención de información forma parte de los objetivos de persecución del fraude fiscal de detectar la existencia de bienes y derechos localizados por los contribuyentes en el extranjero, especialmente en aquellos países o territorios calificados como paraísos fiscales o de baja o nula tributación, en suma, en territorios con elevadas restricciones en cuanto al intercambio de información por la vía de la asistencia mutua ..., en contra del interés de las distintas Hacienda Públicas a nivel mundial.

Esta información ha sido obtenida en virtud del artículo 27 del Convenio sobre doble imposición con **País A** y la Directiva 77/799 de asistencia mutua entre los Estados miembros de la UE. Se trata por tanto de una prueba directa suministrada por las autoridades tributarias del **País A**, con validez como prueba documental y como prueba testifical de

Una vez recibida esta información, y tras ser contrastada con la información de datos identificativos de que dispone la AEAT, se constata su alta fiabilidad en los aspectos parciales referidos a la identificación de determinados obligados tributarios, al resultar coincidentes los datos personales y profesionales del obligado tributario, datos que, en general, resulta improbable que hubieran sido conocidos por **X...** si el obligado tributario no hubiera tenido relación con el banco. Otras personas, por el contrario, no pudieron ser identificadas.

Este alto grado de fiabilidad de la prueba se ve reforzado por la manifestaciones que realizan las autoridades del **Paraíso fiscal P** ... en donde reconocen que esos datos eran reales y

De igual manera, esta información ha sido admitida como prueba en los procesos penales seguidos ante la jurisdicción española por delito fiscal. Pueden destacarse, por todas, las siguientes sentencias:

-

En la sentencia de apelación que confirma la de instancia se destaca lo siguiente en relación con la alegación de ilicitud de la prueba:

*“(...) En este actual contexto internacional debemos entender la problemática que ha sido suscitada en el caso de autos, en el que no se cuestiona el legítimo interés del Estado por perseguir la perpetración de este tipo de delitos en un contexto de gravísima crisis económica, sino la forma en la que el Estado ha conseguido la información fiscal que ha sido precisa para descubrir y sancionar el ilícito. Aún cuando cierto es que no ha mediado en este caso una directa petición de información que haya sido acogida por el **Paraíso fiscal P**, en función de tratado o acuerdo a los que antes hemos hecho referencia, no hay duda que la cesión de los datos efectuada por las autoridades del **País A** en función de los convenios internacionales suscritos por nuestro país, no ofrece objeción de clase alguna, siendo que investigar más allá la fuente de dicho cocimiento no parece que resulte exigencia admisible para la bondad de la prueba que se trate. (...)”.*

La sentencia arriba citada señala expresamente que en el mismo sentido se pronunció la sentencia de la Audiencia Nacional en

Por tanto, se admite la prueba de las fichas aportadas por las autoridades tributarias del **País A** en función de los convenios internacionales suscritos, sin que sea necesario pedir ninguna ratificación a las autoridades del **País A** ni tampoco requerir a las autoridades del paraíso fiscal P que se negarían a colaborar.

A las dos sentencias anteriores, podemos añadir las siguientes:

- (...)
- (...)
- (...)

Todas las sentencias referidas han admitido la prueba aportada por las autoridades fiscales del **País A** y han condenado a los obligados tributarios sin estimar necesario realizar pruebas o confirmaciones adicionales, máxime tratándose de unos procedimientos penales en donde las pruebas deben ser claras y precisas al tratarse de procedimientos especialmente garantistas por la gravedad de las consecuencias y en donde rige de manera indiscutible la carga de la prueba de la parte acusadora y la presunción de inocencia.

Cuarto.

Partiendo de las consideraciones formuladas en el fundamento de derecho anterior, el artículo 108 de la Ley General Tributaria, el cual regula las presunciones en materia tributaria, dispone,

“Artículo 108. Presunciones en materia tributaria.

(...)

3. La Administración tributaria podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público, salvo prueba en contrario.

4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.”

Este Tribunal Central, y ya anticipamos nuestro criterio, no considera aplicable a la información suministrada por las autoridades tributarias de otros Estados en el marco de la asistencia mutua, las previsiones contenidas en los apartados 3 y 4 del artículo 108 LGT.

La Administración, en estos supuestos, no utiliza la prueba de presunciones para demostrar la titularidad de las cuentas del **Paraíso fiscal P**, tal y como señala el artículo 108.3 LGT, sino que se ha utilizado una prueba directa como es la información patrimonial deducida de las fichas BUP aportadas por las autoridades del **País A** y cumpliendo con ello la carga de la prueba que exige el artículo 105.1 de la misma Ley. En consecuencia, detallado y justificado el origen de la información al amparo legal correspondiente otorgado por el artículo 27 del Convenio y la Directiva 77/799, esta información tenía validez y constituía una prueba directa que acredita la titularidad de las cuentas bancarias del obligado tributario.

La información procedente de las autoridades del **País A** en el marco de la asistencia mutua tiene el valor de un documento oficial emitido por autoridades competentes en otro Estado miembro cuya fuerza probatoria es muy diferente al tratamiento que puede darse, a efectos de prueba, a la inclusión de datos relativos a un obligado tributario, por parte de otro obligado tributario distinto en una declaración tributaria o en una contestación a un requerimiento de la Administración. Puesto que estas informaciones no son declaraciones tributarias ni proceden de obligados tributarios o de las “autoridades” a las que se refiere específicamente el artículo 94 (en ningún caso, las Administraciones tributarias de otros Estados, sino determinados fedatarios o funcionarios públicos), obtenidas en cumplimiento de la obligación de suministro de información contenido en los artículos 93 y 94 de la LGT, no resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 108 de la LGT y no exigen ser contrastadas con las propias autoridades fiscales del Estado que ha remitido la información, sino que en el caso de que el obligado al que se refiere la información suministrada en el marco de la asistencia mutua, alegue la inexactitud o falsedad de la misma, serán aplicables los principios generales sobre medios y valoración de la prueba contenidos en el artículo 106 de la LGT.

Dispone el antedicho artículo 106 que:

“Artículo 106 Normas sobre medios y valoración de la prueba

1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.

(...) “

Por su parte, el artículo 105.1 de la LGT prevé que *“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*. La regla que establece este precepto ha sido interpretado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de enero de 1992 en el sentido de que *“cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor”*.

A lo anterior añade el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento civil establece, sobre la carga de la prueba que:

“2. Corresponde al actor y al demandado reconviniente la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvenición.

3. Incumbe al demandado y al actor reconvenido la carga de probar los hechos que, conforme a las normas que les sean aplicables, impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de los hechos a que se refiere el apartado anterior.

(...)”

Entre los principios generales que presiden en nuestro ordenamiento jurídico la materia probatoria, destacan, a los efectos que aquí nos interesan, tanto el principio de valoración conjunta de la prueba practicada como en particular el de facilidad probatoria, el cual cobra especial relevancia en este caso en el que nos encontramos, ... , principio de facilidad probatoria o proximidad a los medios de prueba, en virtud de cual la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba y para la cual resulta de más sencillez la demostración de los hechos controvertidos. Y como en este caso, en efecto, el obligado alega la falta de prueba del hecho imputado, por considerar que en el expediente administrativo no consta prueba suficiente que justifique las ganancias patrimoniales imputadas procedentes de las cuentas en el **Paraíso fiscal P** puesto que en todo momento el contribuyente afirma que nunca ha sido titular de las cuentas bancarias de **X...** que se le atribuyen, como bien dice el Director recurrente y como se le indicó en el procedimiento de inspección con él seguido, el contribuyente podría haber aportado certificado del banco en el que se acreditase que no era titular de las cuentas que se le atribuyen. En tal caso, debe este Tribunal Central señalar que no se estaría imponiendo al obligado tributario “prueba diabólica” alguna, en cuanto que no se debe confundir la figura de la “probatio diabólica” y la dificultad de probar un hecho negativo, con algo bien distinto, como es la aportación de la prueba de un hecho positivo, como ocurre en el caso que nos ocupa (tal como es la “aportación de un certificado”), que resultan ser dos cosas bien distintas. La Administración tributaria no estaría invitando al obligado tributario a que pruebe un hecho negativo, sino un hecho positivo consistente en la aportación de un certificado bancario (en este caso certificado relativa a la titularidad de cuentas y fondos en la correspondiente entidad bancaria). A solicitud del obligado tributario, el banco puede dar información a los herederos de quien ha sido titular de cuentas en el **Paraíso fiscal P** en algún ejercicio comprendido entre el año 2010 y anteriores. De la misma forma la entidad podrá corroborar si esas cuentas han sido canceladas y en qué momento. De igual manera, si existiera algún tipo de error en la atribución de la titularidad esas cuentas a quien no figura como titular de las mismas, o si se trata de información antigua imputable a ejercicios prescritos, podrá ser confirmado por el propio banco.

Por otra parte, en cuanto a la posibilidad de que fuera en lugar del propio obligado tributario, la Administración tributaria española quien debiera solicitar directamente dicho certificado a la entidad bancaria, no parece, para la correcta aplicación del principio general de facilidad o normalidad probatoria, que pueda olvidarse a este respecto las limitaciones existentes a la hora de que otro Estado pretenda obtener información bancaria de cuentas existentes en el **Paraíso fiscal P** en general, y de **X...** en particular. A este respecto resulta significativo hacer referencia a la sentencia del Tribunal Supremo ... , que resuelve, desestimándolo, recurso de casación interpuesto precisamente por **X...** , ... , contra sentencia de la Audiencia Nacional sobre expediente sancionador por infracciones en materia de prevención del blanqueo de capitales, entre ellas, por incumplimiento de identificación de clientes. En concreto las diversas sanciones impuestas lo fueron en los siguientes términos: infracción grave por incumplimiento de la obligación de identificación de clientes; infracciones graves por incumplimiento de las obligaciones de examinar con especial atención cualquier operación, con independencia de su cuantía, que, por su naturaleza, pueda estar particularmente vinculada al blanqueo de capitales, comunicar al Servicio Ejecutivo, por iniciativa propia, cualquier hecho u operación respecto al que exista indicio o certeza de que está relacionado con el blanqueo de capitales y abstenerse de ejecutar cualquier operación respecto a la que exista indicio o certeza de que está relacionada con el blanqueo de capitales; e infracción grave por incumplimiento de la obligación de establecer procedimientos y órganos adecuados de control interno y de comunicación a fin de prevenir e impedir la realización de operaciones relacionadas con el blanqueo de capitales.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando como criterio el siguiente:

En el caso de información suministrada por las autoridades tributarias de otros Estados en el marco de la asistencia mutua, no se está ante una información que figura en un registro fiscal u otro de carácter público a la que se refiere el artículo 108.3 de la Ley General Tributaria, por lo que no resulta aplicable este precepto.

En este caso, tampoco resulta aplicable la previsión contenida en el apartado 4 del artículo 108, por lo que no procede exigir a la Administración tributaria española que requiera de las autoridades tributarias de los otros Estados la ratificación de la información que previamente han remitido, pues no se trata de datos incluidos en declaraciones tributarias de otro obligado tributario o de contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la Ley General tributaria. Por lo tanto si el obligado tributario al que se refiere la información suministrada alega su falsedad o inexactitud, regirán las normas generales sobre medios y valoración de la prueba contenidas en el Código Civil, la Ley de Enjuiciamiento Civil y la Ley General Tributaria, y entre otros los principios de valoración conjunta de la prueba practicada y facilidad probatoria o proximidad a los medios de prueba.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.