

Visión general de las tendencias globales en la protección práctica de los derechos de los contribuyentes para 2019, según el Observatorio para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes del IBFD

Carlos E. Weffe

Scientific Coordinator — IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights

Profesor Asociado (1) de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Central de Venezuela

Revista Técnica Tributaria, N° 130, Tercer trimestre de 2020, AEDAF

Resumen

El artículo describe las tendencias mundiales en la protección práctica de los derechos de los contribuyentes en lo tocante a (i) confidencialidad de la información del contribuyente en manos de la Administración Tributaria (ii) procedimientos tributarios, tanto administrativos como jurisdiccionales (iii) medios de impugnación; (iv) sanciones penales y administrativas (v) ejecución forzosa de créditos tributarios, y (vi) situaciones transfronterizas, en lo relativo a las salvaguardas para los contribuyentes en el intercambio de información, con base en los datos del Anuario 2019 del Observatorio para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes del Buró Internacional de Documentación Fiscal (IBFD, por sus siglas en inglés).

Abstract

The article describes the current global trends in the practical protection of taxpayers' rights, with regard to (i) confidentiality of taxpayers' information held by the tax authorities (ii) tax procedures, both administrative and judicial (iii) reviews and appeals; (iv) criminal and administrative sanctions (v) enforcement of taxes, and (vi) cross-border situations, regarding the safeguards for taxpayers in the exchange of information, based on the data of the 2019 Yearbook on Taxpayers' Rights, released by the IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights.

Keywords

Taxpayers' rights, confidentiality, tax procedures, cross-border situations, mandatory disclosure rules, exchange of information, right to *due process*, right to defence, *habeas data*, proportionality, *nemo tenetur se ipsum accusare*, *non bis in idem*, simplification of procedures, voluntary disclosure, tax enforcement.

1. Introducción

La expansión del poder de las Administraciones Públicas (2) ha alcanzado también a la Administración Tributaria. (3) A las tradicionales ideas de equilibrio entre las partes de la relación jurídico-tributaria (Valdés Costa, 1992) se opone ahora, tendencialmente, la idea de la relación tributaria como manifestación primaria del *imperium* estatal (Luchena Mozo, 2006), el «predemocrático» concepto de la relación de poder (Ferreiro Lapatz, La Codificación en América Latina. – Análisis comparativo de los modelos OEA/BID (1967) y CIAT (1997), 2000). Ello disminuye correlativamente la capacidad jurídica de actuación de los contribuyentes y sus posibilidades de respuesta frente al accionar de las autoridades fiscales. (4)

La elusión y la evasión fiscal pueden ser identificadas como la causa del fenómeno, sea como razón o como excusa. La lucha contra los fenómenos erosivos de las bases imponibles estatales han servido de justificación a la Administración Tributaria para asumir cada vez más competencias y expandir sus actividades de inspección, en procura del interés público comprometido en la recaudación tributaria. (Weffe, Taxpayers' Rights in the Expanding Universe of Criminal and Administrative Sanctions: A Fundamental Rights Approach to Punitive Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020).

Este contexto ha potenciado la discusión sobre el alcance y vigencia de los derechos de los contribuyentes. Desde por lo menos la quinta conferencia del Grupo de Investigación en Tributación Europea e Internacional (GREIT) de 2011 (Kofler, Poiars Maduro, & Pistone, 2011), seguida de la Conferencia Mundial de la IFA dedicada al tema en 2015 (Baker & Pistone, General Report, 2015), se registra un creciente debate en la comunidad jurídica internacional respecto de los derechos de los contribuyentes, y las tendencias generales respecto de su protección práctica, incluyendo entre otros a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la Comisión Europea, la Confederación Fiscal Europea (CFE) y al Buró Internacional de Documentación Fiscal (IBFD), al punto que se ha señalado —justamente— que el debate sobre el tema «*es muy vivo actualmente*» (Barmentlo & Kraan, 2019).

Una parte, si no la más, importante de la discusión pasa por la identificación de los usos que constituyen la realidad de la protección de los derechos de los contribuyentes. Esta información es relevante para determinar la materialidad de la referida protección, así como para reconocer los estándares mínimos y mejores prácticas que pueden llevar a su mejor realización.

La individualización de los principios, estándares mínimos y mejores prácticas seguidas en la protección de los derechos de los contribuyentes, así como el seguimiento de su aplicación práctica en las distintas jurisdicciones del globo, es el objeto del Observatorio para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes (OPTR, por sus siglas en inglés), una iniciativa del IBFD para el seguimiento *neutral* de las tendencias globales en la protección práctica de los derechos de los sujetos pasivos tributarios. Además de desarrollar la investigación académica sobre las relaciones entre los derechos humanos y la tributación, (5) el OPTR busca favorecer la generación de un diálogo constructivo entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes, en el mismo sentido de las relaciones tributarias cooperativas (Rozas Valdés, Los sistemas de relaciones tributarias cooperativas, 2017). Hasta el presente, el OPTR ha publicado anualmente reportes generales para los años 2015-2017, (6) 2018 (7) y 2019. (8)

Luego de una descripción general del Observatorio para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes, su objeto, estructura, misión y protocolos de trabajo (sección 2), el artículo describe las principales tendencias mundiales al fin de 2019 en siete de las doce áreas identificadas como relevantes para la protección práctica de los derechos de los contribuyentes (Baker & Pistone, General Report, 2015) con base en los datos del Anuario 2019 del OPTR, a saber: (i) confidencialidad de la información del contribuyente en manos de la Administración Tributaria (sección 3.1) (ii) procedimientos administrativos tributarios (sección 3.2) (iii) procedimientos tributarios intensivos (sección 3.3.) (iv) medios de impugnación (sección 3.4.) (v) sanciones penales y administrativas (sección 3.5) (vi) ejecución forzosa de créditos tributarios (sección 3.6), y (vii) situaciones transfronterizas, en lo relativo a las salvaguardas para los contribuyentes en el intercambio de información (sección 3.5). La sección 4 contiene algunas ideas finales, a modo de conclusión.

2. El Observatorio para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes del IBFD

2.1. Contexto general

El consenso global sobre la preponderancia de la dignidad como fundamento del Derecho (9) y, por esa vía, al reconocimiento de los Derechos Humanos como una «norma común» que responde a las aspiraciones más profundas y legítimas de la humanidad (Cançado Trindade, 2009), parece no haber tenido un reflejo correlativo en la materia tributaria.

En efecto, sobre la base de la naturaleza pública de los vínculos entre Estado y contribuyente, y por ende el interés público comprometido en la eficiente recaudación de los tributos, el Derecho Tributario «*ha sido frecuentemente ignorado, y circunscrito al marco tradicional de una rama del Derecho primordialmente vinculada con el ejercicio de la soberanía nacional en la recaudación tributaria, más que con la necesidad adicional de reconciliar esta actividad con la protección de los derechos de los contribuyentes*» (Kofler, Poiars Maduro, & Pistone, 2011).

Así, la atribución a las Administraciones Tributarias de «*amplios poderes para determinar la base imponible, verificar la información provista por los contribuyentes y por terceros y para recaudar los tributos debidos*», sobre la base previamente indicada, supone el «*conflicto potencial entre el uso de estos poderes para minimizar la evasión y la elusión tributarias [...] con la necesidad de respetar los derechos individuales de los contribuyentes*» (OECD, 1990).

En el pasado reciente, los esfuerzos dogmáticos respecto de los derechos de los contribuyentes se centraron —en una primera etapa— en la redacción de cartas o estatutos, «*círculo de garantías que protegen al ciudadano contribuyente frente a los abusos del poder estatal*». Ello a pesar del riesgo de que su adopción se interpretase como configuradora de una forma, ciertamente impropia, de relación de sujeción especial (Ferreiro Lapatz, El Estatuto del Contribuyente, 1994). Ello sirve al propósito general de proteger la seguridad jurídica, a través de su facilidad de lectura y comprensión por los contribuyentes, aún aquellos que no tienen grado en Derecho (Baker, A brief overall reflection on taxpayer charters, 2009), además de insertar los derechos de los contribuyentes en el contexto más amplio de la protección internacional de los derechos humanos (OECD, 1990).

Como ejemplo de los esfuerzos en este sentido, puede citarse el caso de la Ley 1/1998 de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes (España, 1998), o la nota práctica de la OCDE en desarrollo de su trabajo inicial de 1990 (OECD, 2003), o los esfuerzos supranacionales para la instauración de una carta del contribuyente europeo (Comisión Europea, 2016). Desde el punto de vista doctrinal, vale destacar el esfuerzo conjunto de la Confederación Fiscal Europea (CFE), la Asociación de Asesores Fiscales de Asia-Oceanía (AOTCA) y la Sociedad de Asesores en materia de *Trusts* y Patrimonio (STEP) de elaboración de una Carta Modelo de los Derechos de los Contribuyentes (Cadesky, Hayes, & Russell, 2016), en un esfuerzo que se pretende referencial para legisladores al momento de identificar principios comunes y términos fundamentales para la tributación justa y el equilibrio de los derechos y obligaciones de las partes de la relación jurídica tributaria (Barmentlo & Kraan, 2019).

2.2. El Congreso Mundial de la IFA de Basilea (2015)

Más allá de la elaboración teórica sobre la definición, alcance y objeto de los derechos de los contribuyentes, (10) la tensión dialéctica entre éstos y la función de determinación tributaria (11) pone de relieve la necesidad de una aproximación práctica al tema; esto es, determinar los principios y normas mínimas que sirvan de base para limitar en los hechos, jurídica y racionalmente, la actividad administrativa asociada a la recaudación de tributos. En el mismo sentido, el seguimiento de las formas de implementación de estos principios y estándares mínimos sirve al propósito de identificar las formas más eficientes y completas de su ejecución; esto es, las mejores prácticas en la protección de los derechos del sujeto pasivo tributario. Tal individualización de estándares mínimos y mejores prácticas posibilita la instrumentación de una protección efectiva para el haz de posiciones jurídicas fundamentales del ciudadano en tanto contribuyente, (12) y facilita el seguimiento de su implementación práctica.

En este contexto tuvo lugar el Congreso Mundial de la IFA de Basilea, en el que se discutió como tema principal la protección práctica de los derechos de los contribuyentes (IFA, 2015). Los relatores generales, el Prof. Dr Philip Baker (13) y el Prof. Dr Pasquale Pistone, (14) determinaron para esa ocasión el nivel de implementación doméstica de procedimientos legales, salvaguardas y garantías asociados con la protección de los derechos de los contribuyentes en 82 situaciones, sobre la base de las respuestas dadas a un cuestionario de igual número de preguntas por los relatores

nacionales de 41 países (Baker & Pistone, General Report, 2015). (15)

Con fundamento en esos datos, Baker y Pistone identificaron un total de 57 estándares mínimos y 44 mejores prácticas, agrupados en 87 criterios prácticos de referencia global para la mejor protección de los derechos de los contribuyentes vinculados con (i) el derecho a la privacidad, incluyendo la protección de la información confidencial (ii) el derecho a la defensa, lo que comprende también una investigación balanceada antes del juicio y la apelación, así como del juez natural y a una decisión expedita (iii) prohibición de discriminación, o de legislación y procedimientos tributarios arbitrarios (iv) la no autoinculpación respecto de la posible comisión de infracciones tributarias, al menos de naturaleza penal, y (v) el respeto al Estado de Derecho en la legislación y procedimientos tributarios, entre otros (Baker & Pistone, General Report, 2015). Como puede verse, esta enumeración de derechos coincide sustancialmente con los derechos de los contribuyentes calificados como «fundamentales» por la OCDE en su trabajo sobre la materia (OECD, 1990) (OECD, 2003).

Esta actividad de determinación de estándares mínimos y mejores prácticas, común respecto de la protección de derechos humanos, no había sido desarrollada hasta entonces en materia tributaria (Baker & Pistone, General Report, 2015). Esta circunstancia realza el interés práctico de estos criterios de referencia para el seguimiento del comportamiento global respecto de la protección de derechos fundamentales en materia tributaria, y —sobre esa base— favorecer la investigación académica sobre la materia y facilitar un diálogo constructivo entre contribuyentes y administraciones tributarias.

2.3. El Observatorio para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes del IBFD (OPTR)

Luego del Congreso Mundial de la IFA de 2015, esa tarea ha correspondido al IBFD, una entidad independiente sin fines de lucro cuyo objeto es promover y diseminar la comprensión de la tributación internacional y comparada al más alto nivel (IBFD, 2020). Para ello, el IBFD ha dispuesto la creación del OPTR, una plataforma neutral de investigación académica imparcial sobre la relación entre derechos humanos y tributación, que a través de su actividad pretende tener un impacto en la determinación y seguimiento de las mejores maneras de proteger los derechos de los contribuyentes en la práctica (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2018).

2.3.1. Objeto del OPTR

El objeto del OPTR puede describirse de dos modos concurrentes. Desde un primer punto de vista, el OPTR busca monitorear el nivel de cumplimiento de los 87 criterios prácticos de referencia global, divididos en 57 estándares mínimos y 44 mejores prácticas, identificados por Baker y Pistone en 2015. Ello permite tener una visión general de la situación de la protección de los derechos de los contribuyentes para un momento determinado en el tiempo, en un enfoque estático.

Paralelamente, el OPTR busca dejar registro del comportamiento de las distintas jurisdicciones encuestadas respecto del tópico, de manera de identificar y documentar los desarrollos y las tendencias globales en la protección práctica de los derechos de los contribuyentes desde una perspectiva dinámica.

Asimismo, sobre la base estadística que una actividad tal representa, el OPTR busca mantener en el tiempo la labor de identificación de estándares mínimos, mejores prácticas y, en general, de criterios prácticos de referencia global respecto del nivel racional de protección de los derechos de los contribuyentes a nivel regional y mundial, en función de las distintas circunstancias que pueden inclinar la balanza en cada región en un sentido o en otro.

En cuarto lugar, el OPTR busca diseminar lo que denomina una «cultura constructiva» en las relaciones entre contribuyentes y administraciones tributarias, que debería contribuir a mejorar dichas relaciones y favorecer un clima de cooperación entre las partes para la solución de los problemas comunes (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2018), desde una perspectiva dual:

- Desde la buena gobernanza fiscal, que es «la base de la fiscalidad justa» y, en consecuencia, es herramienta para «mantener la moral general de los contribuyentes» (Comisión Europea, 2020), las buenas prácticas de la administración tributaria suponen necesariamente el uso del nivel de cumplimiento de los derechos fundamentales de los contribuyentes como indicadores cualitativos de desempeño (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2018). Ello, por supuesto, en el contexto general del derecho a la buena administración, del cual dimana la obligación correlativa de las administraciones públicas de tratar los asuntos de los contribuyentes «imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable» (Unión Europea, 2000), de servir al interés general con objetividad, y al hacerlo «respetar los elementos reglados y los derechos fundamentales» (Ponce Solé, 2016).
- Desde la garantía del acceso a la justicia, resumida en el apotegma *ubi ius, ibi remedium* (Pistone, Problemáticas actuales y nuevas fronteras de los medios de impugnación nacionales e internacionales, 2016), en tanto la existencia de derechos de los contribuyentes supone, correlativamente, el reconocimiento de las pretensiones de los contribuyentes de hacer valer forzosamente estos derechos a través de la jurisdicción (Hohfeld, 1997), en tanto «la existencia de vías administrativas de recurso y la promoción de sistemas alternativos a la resolución judicial de conflictos que funcionen correctamente son relevantes para la buena gobernanza, el buen gobierno y la buena administración tributarias» (Ponce Solé, 2016)

En resumen, el OPTR tiene a su cargo la creación y administración de una base de datos que documente las tendencias globales en la protección de los derechos de los contribuyentes, sobre la base del nivel de cumplimiento de los 87 criterios prácticos de referencia determinados por Baker y Pistone, de modo de despertar conciencia sobre la relación entre los derechos humanos y la tributación, divulgar los resultados y contribuir con el conocimiento académico sobre el tema, promover una cultura colaborativa entre las administraciones tributarias y los contribuyentes para la protección efectiva de los derechos de los contribuyentes, y generar propuestas para contribuir con posibles soluciones a los problemas prácticos que enfrenta la salvaguarda de los derechos de los contribuyentes en el mundo (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2018).

2.3.2. El Consejo de Supervisión

Para mantener la imparcialidad y alta calidad del trabajo del OPTR, servir como mecanismo contralor de su actividad y generar recomendaciones para la optimización de la labor y resultados del OPTR, éste cuenta con un Consejo de Supervisión para mantener la coherencia de su trabajo con su objeto y fin, constituido por cinco personalidades relevantes del mundo académico, la práctica judicial y la asesoría profesional en materia de los derechos de los contribuyentes.

El Consejo de Supervisión del OPTR está conformado por el Prof. Robert Attard, socio líder de la práctica de política tributaria global de *Ernst & Young*, el Prof. Dennis Davis, presidente de la corte de apelaciones en competencia y juez de la Alta Corte de África del Sur, por el presidente honorario, ex presidente de IFA global y abogado senior de la Alta Corte de la India, Porus Kaka, por la Abogada General del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Juliane Kokott, y por la Directora General del Centro para los Derechos de los Contribuyentes y exdefensora del contribuyente de los Estados Unidos de América, Nina E. Olson.

2.3.3. La relación del OPTR con otros pilares de la actividad académica sobre la protección de los derechos de los contribuyentes

El OPTR es una de tres iniciativas permanentes dedicadas a la investigación científica sobre los derechos de los contribuyentes. Al tiempo que el OPTR se dedica al levantamiento y análisis de datos respecto de las tendencias prácticas en la protección de estos derechos, otros proyectos toman estos datos como base para el estudio académico del tema y para la diseminación de los resultados, contribuyendo así a la mejor comprensión de la relación entre derechos humanos y tributación y solidificando la percepción pública sobre de la importancia de los derechos de los contribuyentes para la buena salud de los sistemas tributarios (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2019).

2.3.3.1. El grupo de estudio sobre tributación internacional de la *International Law Association* (ILA)

Prácticamente en total paralelismo temporal con las actividades del OPTR, el grupo de estudio sobre tributación internacional de la ILA, dirigido por la Abogada General del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), Juliane Kokott, y por el Presidente Académico del IBFD, Pasquale Pistone, ha venido desarrollando un análisis normativo de las vinculaciones entre los derechos de los contribuyentes y el Derecho Internacional Público, particularmente en el contexto de la protección de la esfera fundamental de derechos de los sujetos pasivos en la lucha contra la elusión, la evasión y el fraude fiscales (ILA Study Group on International Tax Law, 2016). Este análisis incluye a los convenios de doble imposición y tratados de derechos humanos, así como manifestaciones de *soft law* como las cartas o estatutos de los contribuyentes, de manera de identificar, en un sentido complementario con el del OPTR, normas mínimas en virtud del derecho internacional o de los derechos humanos en los procedimientos fiscales (Miller, 2020).

2.3.3.2. Las conferencias anuales sobre derechos de los contribuyentes del *Center for Taxpayer Rights*

Bajo la égida de la exdefensora del contribuyente de los Estados Unidos de América, Nina E. Olson, la Defensoría del Contribuyente de ese país, desde 2015 hasta 2019, y el Centro para los Derechos de los Contribuyentes (CTR, por sus siglas en inglés), desde 2019 en adelante, han organizado anualmente una serie de conferencias internacionales para la discusión académica sobre los derechos de los contribuyentes. Estas conferencias han reunido a funcionarios, académicos y asesores fiscales de todo el mundo para explorar la relación entre derechos humanos y tributación desde una perspectiva global, así como para determinar los mejores cauces de actuación para la efectiva protección de los derechos de los contribuyentes en la práctica como índice de buena administración y buena gobernanza fiscal, en un sentido prácticamente idéntico al del OPTR.

En este sentido, dentro del marco de las conferencias del CTR se reserva un espacio para el reporte de las novedades anuales más relevantes en materia de protección práctica de los derechos de los contribuyentes, en la cual se presenta regularmente el anuario del OPTR desde su primera edición. En efecto, el primer reporte anual del OPTR se presentó en la 3ra. conferencia CTR de Ámsterdam, el 3 de mayo de 2018, y el segundo reporte anual del OPTR se presentó en la 4ta. conferencia CTR de Minneapolis, el 24 de mayo de 2019. El brote de la pandemia de COVID-19 impidió que el anuario 2019 del OPTR se presentase en la conferencia CTR de Pretoria, en octubre de 2020; se espera que, de ser posible, el anuario 2020 del OPTR se presente en la conferencia de Atenas, en mayo de 2021.

2.3.4. Estándares de trabajo y procedimientos

El OPTR compila información relevante y reporta anualmente los principales desarrollos respecto de la protección práctica de los derechos de los contribuyentes siguiendo el siguiente procedimiento (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2019):

2.3.4.1. Formación de grupos de expertos nacionales y regionales

La información relevante al seguimiento de las tendencias seguidas en la protección de los derechos de los contribuyentes se obtiene a través de grupos de expertos tributarios por cada país. Los grupos de expertos están conformados, en la mayor medida posible, por asesores fiscales, contribuyentes, administradores tributarios, miembros de la judicatura, académicos y miembros de la defensoría de derechos de los contribuyentes, lo que permite que todas las partes vinculadas al fenómeno tributario tienen cabida. Para la conformación inicial de los grupos de expertos nacionales se tomó como base la lista de reporteros nacionales para el Congreso Mundial de la IFA de 2015.

De modo de mantener la naturaleza imparcial del trabajo, los miembros de los equipos nacionales que son jueces, académicos o parte de la defensoría de los derechos de los contribuyentes son considerados como fuentes neutrales de información, mientras que los asesores fiscales, contribuyentes y administradores tributarios son considerados como fuentes no neutrales. Esta pluralidad de partes supone la posibilidad de reportes múltiples por país, con valoración contradictoria del nivel de cumplimiento de estándares mínimos o mejores prácticas, los cuales se reportan debidamente y se registran estadísticamente como fracciones de la opinión de dicha jurisdicción, para mantener la paridad de representación estadística entre las jurisdicciones y la neutralidad en el tratamiento de

la información (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

Del mismo modo, se han conformado grupos regionales para hacer seguimiento de las tendencias de la jurisprudencia dictada por los tribunales supranacionales a nivel regional con competencia en materia de derechos de los contribuyentes. Al momento de redacción de estas líneas, se han establecido dos grupos regionales para monitorear los desarrollos jurisprudenciales de: (i) Europa, en concreto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020) y del Tribunal Europeo de los Derechos Humanos (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020), y (ii) América, respecto de la Corte Interamericana de los Derechos Humanos (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

2.3.4.2. Formulación de cuestionarios y recolección de datos

Para el levantamiento de información, el OPTR se apoya íntegramente en dos instrumentos, a través del cual se pide a los grupos de expertos que suministren información anualmente de tres formas distintas.

En primer lugar, el Observatorio utiliza el mismo cuestionario de 82 preguntas empleado para el Congreso Mundial de la IFA de 2015 (Baker & Pistone, General Report, 2015) para medir el nivel de implementación práctica, a nivel doméstico, de procedimientos legales, salvaguardas, garantías y remedios asociados con los derechos de los contribuyentes.

Un segundo cuestionario, basado en los 87 criterios prácticos de referencia identificados por Baker y Pistone para el Congreso Mundial de la IFA (Baker & Pistone, General Report, 2015), requiere información de los grupos de expertos en dos formas distintas. En la primera, se pide un resumen de las novedades registradas en el período investigado respecto de la implementación práctica de los estándares mínimos y mejores prácticas de Baker y Pistone, con información fáctica comprobable e imparcial, que esté fundamentada —en lo posible— con los documentos relevantes: leyes, actos administrativos, sentencias, etc. En la segunda, se requiere una evaluación cualitativa respecto del nivel de cumplimiento que los hechos reportados representan frente a los criterios prácticos de referencia tantas veces mencionados (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

2.3.4.3. Procesamiento de datos

La información así obtenida es seleccionada editorialmente y presentada en los reportes anuales del OPTR, en los que se presenta esquemáticamente la situación práctica de la protección de los derechos de los contribuyentes en doce grandes áreas de trabajo según la clasificación presentada en el Congreso Mundial de la IFA (Baker & Pistone, General Report, 2015), las cuales presentan un hilo conductor que identifica a los distintos momentos en los que, diacrónicamente, se desarrolla la ejecución de las competencias de inspección y recaudación tributaria.

Las áreas en cuestión son las siguientes:

- Identificación de contribuyentes, declaraciones de impuestos y comunicación con los contribuyentes,
- El tema de la determinación tributaria, que abarca especialmente aquellos desarrollos que permitan la creación de un espacio de colaboración, un diálogo constructivo entre las partes de la relación jurídica tributaria,
- Confidencialidad, en especial respecto de la información del contribuyente en poder de la Administración Tributaria o de terceros obligados a recabar información de aquel para fines tributarios, sea por representación o por su vinculación con el hecho imponible (Weffe, La Responsabilidad Tributaria, 2015),
- Procedimientos tributarios de inspección y liquidación del tributo, esto es, los procedimientos constitutivos de determinación tributaria,
- Procedimientos tributarios intensivos, que comprende aquellos casos, en el curso del procedimiento constitutivo, en los que existan fundados indicios de la posible comisión de un ilícito tributario grave y, por esta circunstancia, los poderes de investigación de la Administración Tributaria se vean ampliados al uso de técnicas de intervención más intensa, como por ejemplo escuchas telefónicas, visitas domiciliarias, etc.,
- Medios de impugnación, tanto en sede administrativa como judicial, en tanto representan los remedios jurídicos a las situaciones de posible quebrantamiento de los derechos del contribuyente, siguiendo el apotegma *ubi ius, ibi remedium*.
- Sanciones penales y administrativas, especialmente en lo relativo a la vigencia de la prohibición de doble persecución —*non bis in idem*— y el derecho a la no autoinculpación —*nemo tenetur se ipsum accusare*—, además de la implementación de programas de cumplimiento voluntario de tributos,
- Ejecución forzosa, en lo relativo a las herramientas administrativas para el cobro del tributo, en especial en situaciones límite como los que impone el mínimo vital, etc.
- Procedimientos transfronterizos, muy especialmente el intercambio de información entre administraciones tributarias y el procedimiento amistoso previsto en los convenios tributarios,
- Legislación, especialmente en lo atinente a la participación pública en la formación de las leyes tributarias y la vigencia práctica de la prohibición de retroactividad,
- Prácticas administrativas y asistencia al contribuyente, de modo que el sujeto pasivo sepa a qué atenerse respecto de las interpretaciones de la ley tributaria hechas por la Administración Tributaria, a favor de la certeza y seguridad jurídicas, y la accesibilidad a los materiales que permitan al contribuyente cumplir adecuada y tempestivamente con sus obligaciones tributarias, y
- Marco institucional para la protección de los derechos de los contribuyentes, las estructuras orgánicas estatales destinadas a la defensa de los derechos del contribuyente, como lo es el *Ombudsman* tributario o defensoría del contribuyente.

2.3.4.4. Diseminación

Con el objeto de lograr la mayor difusión posible y, en consecuencia, el logro de los objetivos del OPTR definidos en la sección 2.3.1, toda la información recopilada por el OPTR se publica gratuitamente en una sección especialmente dedicada al tema en la página web del IBFD (IBFD, 2020). Los miembros del OPTR comparten los resultados del trabajo a través de su participación en foros, seminarios y conferencias dedicados al análisis académico del estado actual de los derechos de los contribuyentes (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2019).

3. Las tendencias globales en la protección de los derechos de los contribuyentes en la práctica en 2019

Como se anunció en la primera parte, esta sección estará dedicada a resumir las principales novedades, relatadas en 56 reportes por 85 reporteros nacionales de 44 países, (16) en la protección práctica de los derechos de los contribuyentes para 2019 en siete de las doce áreas enumeradas en la sección 2.3.4.3., a saber: (i) confidencialidad, en lo atinente a las reglas de reporte obligatorio de esquemas fiscales potencialmente agresivos y la protección de los derechos de los contribuyentes asociados al secreto profesional; (ii) procedimientos tributarios, en lo concerniente a la protección práctica de los cuatro principios fundamentales (*ne bis vexari*, proporcionalidad, *audi alteram partem* y *nemo tenetur se ipsum accusare*), así como del derecho al debido proceso y a la defensa, al *habeas data* y a la participación del contribuyente, así como de terceros de buena fe en los procedimientos administrativos; (iii) procedimientos tributarios intensivos, en lo relativo a las autorizaciones judiciales para la realización de visitas domiciliarias y las áreas de confluencia entre el procedimiento tributario y la fase preliminar del proceso penal (iv) medios de impugnación; (v) ejecución forzosa de créditos fiscales; (vi) sanciones penales y administrativas; y (vii) procedimientos transfronterizos, en especial en lo relativo a la necesidad de salvaguardas para los contribuyentes en el intercambio de información (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.1. Confidencialidad de los datos del contribuyente en poder de la Administración Tributaria (área 3 del OPTR)

La confidencialidad de la información del contribuyente en poder de la Administración Tributaria es una, si no la más, de las áreas en las que se produjeron más novedades en la protección práctica de los derechos de los contribuyentes para 2019.

3.1.1. Tendencia hacia mayor protección de la información confidencial del contribuyente en poder de la Administración Tributaria

Desde 2009, por lo menos, los sistemas tributarios han venido asumiendo a la transparencia como uno de sus paradigmas fundamentales en la lucha contra la evasión, la elusión y el fraude fiscal (Weffe, Taxpayers' Rights in the Expanding Universe of Criminal and Administrative Sanctions: A Fundamental Rights Approach to Punitive Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020).

Una consecuencia natural del proceso es el incremento en las demandas de información relevante a fines tributarios, tanto a los sujetos pasivos como a terceros vinculados, de un modo u otro, con la realización del hecho imponible o con su prueba. Ello facilita la función de determinación, en el sentido de permitir a la Administración Tributaria conocer sobre base cierta el hecho imponible y su cuantía; esto es, el conocimiento directo del hecho generador y de las circunstancias de su acaecimiento que permiten una medición exacta de la capacidad contributiva manifestada en su realización, tal como lo define, por ejemplo, el artículo 136.1 del Modelo de Código Tributario para América Latina de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo (Giuliani Fonrouge, Gomes de Sousa, & Valdés Costa, 1967), el artículo 54.a) del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT, 2015) y los artículos 50.2 y 51 de la Ley General Tributaria de España, donde se le denomina «estimación directa» (España, 2020).

Naturalmente, lo dicho compromete la responsabilidad del Estado-administrador respecto de la preservación del carácter confidencial de la información así obtenida, en un doble sentido. Primero, para que la información así obtenida sea utilizada únicamente para fines tributarios, y segundo, para que esta información sea accesible y utilizada únicamente por los funcionarios que tienen a su cargo en concreto la labor de inspección y fiscalización de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo. Así se deduce de los artículos 9.3 y 106.2 de la Constitución Española (España, 1978), y los artículos 139 a 144 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (España, 1992), estando el Estado obligado a reparar los daños antijurídicos que tengan su origen en la actividad de los poderes públicos, sin excepción alguna (Tejera Hernández & Herrera Molina, 2014).

En términos generales, se observa un incremento de las medidas legales y administrativas para la protección de los datos de los contribuyentes en poder de las administraciones tributarias.

A este respecto, un estándar mínimo lo constituye el establecimiento de garantías legales específicas para la confidencialidad, con sanciones efectivamente aplicadas para los funcionarios que hagan revelaciones no autorizadas. Desde el inicio de las actividades del OPTR se registra al respecto una tendencia favorable: la inmensa mayoría de los países encuestados tienen alguna fórmula de protección legal de la información del contribuyente en poder de la Administración Tributaria (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2018).

Esta tendencia favorable se mantiene hasta la actualidad (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). Durante 2019, la *Taxpayer First Act* de los Estados Unidos solo permite la revelación de información a los contratistas de la Administración Tributaria cuando se han tomado salvaguardas efectivas de la confidencialidad de la información, e incrementó las sanciones aplicables por el uso inadecuado o por la revelación de información confidencial por los sujetos a cargo de la preparación de las declaraciones de impuestos.

Por su parte, un 58% de los países encuestados protege a través de encriptación la información confidencial del contribuyente en poder de la Administración Tributaria para 2019. Sin embargo, solo el 47% de los países encuestados limita el acceso a estos datos a los funcionarios directamente involucrados en las labores de inspección y fiscalización tributaria respecto de un contribuyente determinado, a través de la exigencia de alguna forma de identificación para acceder a los datos.

En los hechos, es particularmente notable la experiencia de Canadá en 2019, jurisdicción en la que un reporte especial calificó como positiva la cultura ética del funcionariado de la Administración

Tributaria canadiense respecto de las salvaguardas aplicables a la información de los contribuyentes, si bien no existen protocolos diseñados para las revelaciones no autorizadas de información. Otro tanto puede afirmarse de China, que ha separado físicamente los servidores que contienen información sensible de los contribuyentes de aquellos que no contienen este tipo de datos. Por otra parte, hubo una fuga masiva de datos personales de más de cuatro millones de contribuyentes en Bulgaria. Durante la investigación, se supo que el nivel de encriptación y seguridad en línea de la Administración Tributaria búlgara era particularmente bajo (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

En este mismo orden de ideas, Canadá, los Países Bajos y Perú reportaron progresos en lo relativo a la realización periódica de auditorías de acceso que verifiquen si hubo o no accesos no autorizados, lo que permitió a Canadá detectar 263 fallas de privacidad por funcionarios de la Administración Tributaria entre noviembre de 2015 y noviembre de 2018. El 63% de países encuestados reportó realizar auditorías de acceso periódicamente.

A su vez, es significativo que en 2019 se haya reducido el número de países encuestados dispuestos a revelar públicamente información de las deudas mantenidas por contribuyentes identificados con nombres y apellidos, también conocidas como «*naming and shaming*», en comparación con 2018. De acuerdo con los datos del OPTR, estas medidas aún se aplican en 37% de los países encuestados (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020), en comparación con el 45% que declaró que este tipo de medidas eran aplicables en su jurisdicción para 2018 (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2019).

Dentro de aquellos países que sí practican el «*naming and shaming*» como mecanismo para alentar el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias y, paralelamente, desestimar la elusión y la evasión fiscal, destaca la medida adoptada en 2019 por los Países Bajos, que en el contexto de la implementación de las reglas de reporte obligatorio de esquemas fiscales potencialmente «agresivos», tal como se discutirá en la sección 3.1.2., ha introducido el «*naming and shaming*» como sanción accesoria a la comisión de algunas de las infracciones tributarias asociadas a la falta de suministro de información sobre esquemas reportables (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.1.2. Reglas de reporte obligatorio de esquemas fiscales potencialmente agresivos y el secreto profesional

El secreto profesional es susceptible de calificarse, sin duda, como la «piedra angular» del ejercicio de todas las profesiones que tienen como parte de su actividad la asesoría. Del trato confidencial de la información que suministre el cliente depende, en buena medida, que éste confíe en aquél, y en consecuencia le brinde todos los datos de hecho que son necesarios para que el asesor comprenda mejor el negocio del cliente y su problema, y pueda brindarle así la mejor asesoría posible. Así, del secreto de la información entre cliente y asesor dependen (i) la adecuada protección del derecho a la intimidad del cliente, dado que la información objeto de secreto lo es en la medida en la que su revelación es susceptible de causar daño al cliente o a terceros; (ii) la calidad del consejo profesional que brinde el asesor; (iii) indirectamente, la existencia, la pertinencia y la calidad de las decisiones de negocios que tome el cliente, con base en el consejo del asesor; (iv) la posibilidad o la calidad de la colaboración con la defensa del cliente que pueda prestar el asesor, especialmente los abogados. Por ello se ha dicho, con acierto, que «*la existencia del secreto profesional del abogado es una de las condiciones esenciales —sine qua non— de la existencia y posibilidad de la Abogacía, que no puede ser quebrantada ni aun por exigencias de una ley que estimamos en esto sería intrínsecamente injusta*» (Andino López, 2014).

En este orden de ideas, el OPTR ha manifestado la relevancia de la importancia de proteger la confidencialidad de la relación entre cliente y asesor. En opinión del OPTR, expresada en la voz de uno de sus directores, Philip Baker, la concesión de mayores potestades a las administraciones tributarias debe llevar aparejada la garantía clara y efectiva de los derechos de los contribuyentes (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Philip Baker, 2020). En este sentido, el Observatorio ha afirmado que la aplicación del secreto profesional a la relación entre los contribuyentes y sus abogados debe ser tenido como un estándar mínimo, que idealmente —como mejor práctica— debería extenderse a todo tipo de asesores que brindan consejo profesional de modo similar al de los abogados, y no limitarse exclusivamente a éstos. Esa es la tendencia que siguen países como Bélgica y España, y de la que se alejan jurisdicciones como Chipre, Eslovenia y México (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

Sin embargo, la asunción de mayor transparencia como paradigma de los sistemas tributarios, según lo dicho en la sección 3.1.1., ha generado una presión estatal importante para la disminución del ámbito del secreto profesional, al punto que el OPTR ha dicho que dicho secreto «*está bajo asedio*» (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

En efecto, la adopción de esquemas de reporte obligatorio de planificaciones fiscales potencialmente «agresivas», como consecuencia de la recepción en los ordenamientos domésticos de las recomendaciones del Informe Final de la Acción No. 12 del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y del Traslado de Beneficios (OECD, 2016), ha puesto a prueba la tensión dialéctica entre el interés público comprometido en la detección temprana de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente «agresiva», como herramienta de información para orientar la política tributaria y cerrar efectivamente las lagunas del ordenamiento fiscal que facilitan estas conductas, y los derechos de los contribuyentes a la asistencia letrada, a la economía de opción y a la libertad económica, así como a la confianza legítima y expectativa plausible, en su relación con el secreto profesional (Čičin-Šain, 2019).

A este respecto, las adaptaciones domésticas al referido Informe Final, dentro de las que destaca la progresiva transposición de la Sexta Modificación a la Directiva 2011/16/UE del Consejo de la Unión Europea, la Directiva (UE) 2018/822 del 25 de mayo de 2018, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos sujetos a comunicación de información, también conocida como DAC-6 (Unión Europea, 2018), han implicado un desarrollo importante de las limitaciones a la asesoría fiscal en general, que afectan directamente al privilegio de la privacidad de las comunicaciones entre el contribuyente y sus asesores fiscales.

Estos desarrollos parecen explicar que todos los países que reportan movimientos respecto de su nivel de adopción de los estándares mínimos y mejores prácticas del OPTR registran un descenso en su grado de cumplimiento de los referidos criterios prácticos de referencia. Particularmente para 2019, este es el caso de Chipre, Eslovenia y México. En el primero de estos países la comunicación entre contribuyentes y sus asesores no está protegida; más bien, los asesores tributarios son responsables en caso que omitan reportar las actividades de sus clientes que razonablemente sean sospechosas de constituir lavado de dinero, como consecuencia de la implementación de la 4ta y 5ta Directivas Antilavado. Por su parte, México registró un descenso en su nivel de adopción del estándar mínimo que recomendaba que las visitas domiciliarias a las oficinas y demás recintos privados de personas que puedan contener información privilegiada requieren la presencia de un tercero (idealmente, un abogado independiente) para proteger dicho privilegio, y su régimen de reporte de esquemas potencialmente «agresivos» es aplicable retroactivamente, y sin protección alguna para los documentos que pudieran considerarse como privilegiados para el caso de visitas de la Administración Tributaria al domicilio del asesor fiscal (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

En lo que se refiere a prácticas estatales concretas, la extensión del secreto profesional a otros asesores distintos de los abogados es una construcción jurisprudencial en Brasil, y en los Estados Unidos está en vigor un privilegio limitado para los contadores públicos; en este último país, los denominados «acuerdos Kovel» permiten extender el secreto profesional a los contadores que trabajan en equipo con los abogados. La comunicación con asesores distintos de los abogados no está protegida en Rusia, y en Uruguay la Administración Tributaria ha señalado que el secreto profesional es únicamente aplicable a las comunicaciones con abogados vinculadas a un procedimiento tributario específico, a pesar de que esta interpretación no es compartida ni por los tribunales ni por la mayoría de la doctrina de ese país (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.2. Procedimientos tributarios

Los procedimientos tributarios forman parte esencial del quehacer de las Administraciones Tributarias. En el Estado de Derecho, la actividad administrativa es fundamentalmente reglada, lo que significa que los poderes-deberes de actuación de la Administración en tutela del interés público —lo que, en nuestro caso, se traduce en las acciones tendientes a la declaración con efectos jurídicos de la existencia y cuantía de las obligaciones tributarias— deben encaminarse a través de un cauce formal definido legalmente (Fraga-Pittaluga, 1998), en el que se brinde adecuada salvaguarda a los derechos de los ciudadanos cuya esfera de derechos puede verse afectada por la actuación estatal (Andrade Rodríguez & Wefte, 2010).

3.2.1. Los cuatro principios fundamentales

En este contexto, el OPTR ha identificado cuatro principios básicos que son inherentes al ejercicio de sus competencias por la Administración Tributaria al momento de la determinación: *ne bis vexari*, o prohibición de múltiple investigación por los mismos hechos, proporcionalidad, *audi alteram partem*, o principio del contradictorio, y *nemo tenetur se ipsum accusare*, o derecho a la no autoinculpación. De todos ellos dimanan criterios rectores para la Administración Tributaria en el ejercicio de sus competencias de fiscalización, y derechos correlativos para los contribuyentes que bien pueden calificarse como parte del haz de posiciones jurídicas a las que se refieren los derechos fundamentales (Alexy, 1993).

El OPTR comprobó novedades respecto de la vigencia práctica de todos estos principios en los países encuestados para 2019. Como regla general, parece acreditarse la tendencia a la expansión de los poderes de la Administración Tributaria para, en el marco de la fiscalización, llevar a cabo acciones de descubrimiento de los hechos imposables y de la cuantificación de su base, con reducción correlativa del ámbito de derechos fundamentales de los contribuyentes, tal como se verá enseguida.

3.2.1.1. Proporcionalidad

En términos generales, la tendencia registrada por el OPTR para 2019 en lo concerniente a la proporcionalidad de las actuaciones de la Administración Tributaria en el contexto de las fiscalizaciones refiere la relajación de los límites materiales a la posibilidad de la Administración de requerir y obtener información. Ahora, esta facultad se extiende, en la práctica, a información no relevante para la determinación del tributo de que se trate, lo que —como fácilmente puede notarse— tiene una vinculación directa con los problemas de confidencialidad referidos en la sección 3.1.

La tendencia en comentario contradice directamente al estándar mínimo del OPTR de acuerdo con el cual las autoridades tributarias solo pueden requerir la información que sea estrictamente necesaria para la determinación, que no sea disponible de otro modo y de la forma menos onerosa para el contribuyente, un estándar que se reporta mejorado por la práctica en Canadá y Colombia, y donde el mayor alejamiento del principio se anota en Bulgaria, Guatemala, México y Perú (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

De los primeros, Canadá señala el camino. En ese país, la política de requerimientos de información de la Administración Tributaria limita los requerimientos de información con base en tres criterios: objeto de la auditoría, relevancia previsible y razonabilidad, y transparencia. En este sentido, es necesaria una razón válida de negocios para que la Administración Tributaria busque obtener una información específica del contribuyente, a quien esta razón debe comunicarse en expresión del principio *audi alteram partem*. Otro tanto se reporta en los Estados Unidos, donde se han establecido límites para la realización de auditorías al mismo contribuyente en años consecutivos (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

De los segundos, la práctica en Eslovenia, Guatemala y México desconoce límites para la Administración Tributaria en el tipo y relevancia de la información que puede obtener coactivamente la Administración Tributaria. En el caso de este último país, la Suprema Corte emitió un precedente vinculante requiriendo que todos los documentos de los que se pretenda deducir eficacia probatoria a fines tributarios deben contar con fecha cierta, dada por un fedatario público, para que ellos sean admisibles como prueba a fines tributarios, disminuyendo así las posibilidades de defensa de los contribuyentes (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.2.1.2. Ne bis vexari, o prohibición de doble investigación

La vertiente adjetiva del *non bis in idem* parece sufrir similar menoscabo en 2019, a juzgar por los datos recabados por el OPTR; sólo un 25% de los países encuestados limita la frecuencia de las investigaciones practicadas al mismo contribuyente. En este sentido se inclina la práctica en Sudáfrica, donde el *ne bis vexari* es únicamente aplicable al caso de imputaciones de responsabilidad penal y queda así abierta la posibilidad de doble o múltiple persecución para cualquier otra materia, incluida la tributaria. Suiza reporta que la interpretación del principio es «*restringida*», y en Uruguay las autoridades fiscales tienen la posibilidad, dentro de un clima de rechazo al *ne bis vexari*, de reiniciar procedimientos administrativos tributarios sobre la base de pretendidas reposiciones

del procedimiento por causa de vicios de forma, allanando así el camino para la revisión múltiple, en la práctica, de los mismos hechos impositivos (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

No todo es negativo, sin embargo. Es de notar los pasos tomados en España hacia la implementación de los estándares mínimos y mejores prácticas de acuerdo con las cuales, en aplicación de la faceta procedimental del *non bis in idem*, el contribuyente solo debe recibir una auditoría por ejercicio tributario, salvo cuando los hechos relevantes son conocidos luego de la culminación del procedimiento. De acuerdo con la información suministrada por Javier Martín Fernández, exdefensor del contribuyente, Jesús Rodríguez Márquez, miembro de la Defensoría del Contribuyente, Felipe Alonso Murillo, exabogado del Tribunal Supremo, Manuel J. Lucas Durán, abogado del Tribunal Supremo, y Yolanda Martínez y Elizabeth Gil, ambas de la Universidad de Alicante, (17) según una nueva interpretación jurisprudencial hay lugar a una nueva auditoría solo si los hechos y la documentación que soportan la determinación de un determinado ejercicio fiscal difieren, de manera que no puede haber tal duplicidad procedimental —y en consecuencia, existe la protección de *res judicata*— en el caso de hechos que han sido objeto de una determinación provisional previa (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.2.1.3. Audi alteram partem, o principio del contradictorio

Una consecuencia de la implementación de las obligaciones de reporte de esquemas de planificación fiscal potencialmente «agresiva» en cabeza de los asesores fiscales, denominados «intermediarios» en la normativa tratada en la sección 3.1.2, es la de permitir a la Administración Tributaria acceso a documentación relevante sobre la situación tributaria del sujeto pasivo sin que éste lo sepa, y en consecuencia sin que tenga la posibilidad de controlar la evidencia así incorporada a la investigación fiscal al momento de su evacuación (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). Ello, sobre decirlo, reduce el ámbito de derechos del contribuyente en el sentido anotado en la sección 3.2.1.

Esta situación se alinea con la tendencia, generalmente negativa, respecto de la efectiva vigencia de este principio en los procedimientos administrativos tributarios. A este respecto, el OPTR registra para 2019 una disminución en su aplicación respecto de 2018, de 84% a 81%. La instauración de un procedimiento de determinación simplificada en Colombia permite a las autoridades tributarias de ese país la emisión de un acto determinativo sin necesidad de ninguna actuación previa ni garantía de cosa juzgada, solo para acelerar los procedimientos administrativos tributarios. Otro tanto hace Serbia, en la que nueva legislación permite a la Administración Tributaria emitir una determinación de oficio basada únicamente en los registros oficiales, en caso que el contribuyente omita presentar su declaración de impuestos y sin brindar a éste la oportunidad de presentar la declaración omitida o, en su caso, defenderse de las imputaciones hechas por la Administración (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

Jurisprudencialmente, es de notar a este respecto la decisión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso Glencore (C-189/18), de 16 de octubre de 2019, reseñado oportunamente en el Anuario 2019 del OPTR. El *thema decidendum* en este caso comprendió al derecho al debido proceso y a la defensa durante la fiscalización, de acuerdo con el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, y en particular los derechos al *habeas data*, *audi alteram partem* y la protección de terceras partes de buena fe en un esquema de fraude fiscal, en el caso concreto en el IVA (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

En evolución de su línea jurisprudencial, el Tribunal reconoce expresamente que los referidos derechos son de aplicación integral e inmediata a lo largo de todo el procedimiento administrativo tributario, tanto constitutivo como recursivo, y que son especialmente aplicables para el caso en el que un tercero de buena fe, en condiciones en las que no sabía o no podía haber sabido razonablemente que las transacciones en las que estaba tomando parte como adquirente estaban siendo utilizadas por sus proveedores como fórmulas para evadir el IVA, está discutiendo con la Administración Tributaria la deducibilidad de los créditos fiscales efectivamente soportados por dicho sujeto en la adquisición de bienes y servicios incorporados a su proceso productivo (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Pasquale Pistone, 2020).

3.2.1.4. Nemo tenetur se ipsum accusare, o derecho a la no autoinculpación en el procedimiento administrativo tributario

En este punto, el OPTR apunta la tendencia general de los países encuestados a no aplicar el principio en la práctica. Destacan los casos de China, donde el derecho es inexistente, México, donde el derecho, aunque formalmente existe, no está protegido y Uruguay, donde algunas implicaciones específicas no son aún admitidas, aunque el principio esté formalmente reconocido. En Estados Unidos, el derecho es reconocido únicamente en sede penal, al punto que el contribuyente no puede negarse a declarar tributos sobre la base del *nemo tenetur*, y la obligación legal de advertir al contribuyente sobre su derecho a permanecer callado (la llamada «advertencia Miranda») solo es exigible en circunstancias muy específicas (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). Sobre este tema, uno de los directores del OPTR, Pasquale Pistone ha anunciado futuros resultados del grupo de estudio sobre tributación internacional de la *International Law Association*, mencionado en la sección 2.3.3.1., que serán, seguramente, de máximo interés y relevancia (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Pasquale Pistone, 2020).

Como datos positivos dignos de mención, el Tribunal Constitucional de Portugal declaró inconstitucional la interpretación de ciertas regulaciones procedimentales que permitían la obtención de documentos durante una inspección tributaria, sin el previo conocimiento ni la autorización judicial, para su uso posterior como prueba de cargo en la investigación penal contra el contribuyente (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.2.1.5. La estructura y contenido de los procedimientos administrativos tributarios

Para cumplir con su función de garantía, en especial en lo vinculado a la seguridad jurídica, es ideal que los procedimientos administrativos tributarios sigan un patrón establecido en guías accesibles al público; un manual de buenas prácticas a nivel global es un *desideratum* en este sentido.

Hacia estas mejores prácticas se encaminaron los hechos en Canadá y España en 2019. El primero de estos países sigue un patrón detallado para aquellas auditorías que se presentan de grandes contribuyentes que se presentan como riesgosos, sobre la base de algoritmos que permiten identificar el riesgo, complementado con los requerimientos de documentación al contribuyente. Adicionalmente, la Administración Tributaria canadiense lleva a cabo reuniones con la gerencia de los contribuyentes identificados de ese modo como riesgosos, para comunicar los problemas de cumplimiento detectados, falta de transparencia y otros asuntos detectados durante el procedimiento, en una tendencia que es seguida de cerca por Nueva Zelanda y por Rusia. En el caso español, se reporta la publicación de las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero (España, 2019), así como la decisión del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2018 que establece que el requerimiento hecho por la inspección tributaria para obtener información de intermediarios con el fin de combatir el fraude no es razonable, al no corresponderse con las previsiones del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.3. Procedimientos tributarios intensivos

Por «procedimientos tributarios intensivos», entiende el OPTR aquellos procedimientos de inspección tributaria en los que se detectan indicios de la posible comisión de un delito fiscal. De un lado, tal constatación demanda una actividad investigativa más intensa por parte de la Administración Tributaria y, en su caso, del Ministerio Público y demás órganos de investigación penal. Esta fiscalización más profunda puede abarcar actividades más invasivas de la privacidad del sujeto pasivo, como por ejemplo las escuchas telefónicas o el seguimiento de actividad financiera. De otro lado, como es natural, una actividad tal requiere un reforzamiento de las garantías de los contribuyentes frente a la actividad de la Administración Tributaria, instrumentadas —fundamentalmente— a través de la autorización y revisión judicial de la actividad investigativa estatal llevada a cabo en estas circunstancias (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.3.1. Nemo tenetur se ipsum accusare, o derecho a la no autoinculpación en el procedimiento administrativo tributario

En este contexto, es corolario de la proporcionalidad —y en consecuencia, es una mejor práctica— que las inspecciones intensivas estén limitadas a lo estrictamente necesario para garantizar una reacción efectiva frente al incumplimiento. Obviamente, conectada con esta idea está la exigencia de mayor protección del derecho a no autoinculpación del contribuyente cuando la labor de inspección permite prever que el sujeto pasivo podría estar incurrido en responsabilidad penal, mejor práctica en la que Dinamarca registró avances, Canadá y México experimentaron retrocesos y Perú reportó una valoración ambigua de su desempeño en 2019, según los datos suministrados al OPTR.

En el terreno de la práctica, la garantía del *nemo tenetur* se reporta como aplicable en 54% de los países encuestados. De los países que lo reconocen, la mitad tiene restricciones en el uso de la información suministrada por el contribuyente para una subsecuente imputación penal, o la imposición de una sanción administrativa. En el mismo orden de ideas, en solo 8 de los países encuestados (19% del total) el contribuyente puede invocar la garantía como excusa para no suministrar información contable a las autoridades fiscales. Por su parte, en 53% de los países encuestados el derecho a la no autoinculpación es garantizado a través de un procedimiento que permite la identificación de las circunstancias en las que es posible que el contribuyente sea imputado por la comisión de un delito tributario, y en consecuencia permite determinar concretamente el punto temporal de operatividad de la garantía en el procedimiento inspector. Así las cosas, en 40% de los países encuestados se requiere una advertencia de las autoridades tributarias del tipo «Miranda» (Weffe, The Right to Be Informed: The Parallel between Criminal Law and Tax Law, with Special Emphasis on Cross-Border Situations, 2017), de modo que el contribuyente esté informado que tiene derecho a no autoinculparse (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.3.2. Autorización o notificación judicial para intervenciones administrativas

Como se enunció en la sección 3.3., un límite racional a la actividad administrativa de investigación en el Estado de Derecho, especialmente aquella vinculada al ejercicio de la potestad sancionadora, exige el control judicial previo de las actuaciones administrativas de investigación de las que, por su naturaleza, puede derivarse una intervención agresiva en la esfera de derechos subjetivos de los particulares (Fraga-Pittaluga, 1998).

Como es natural, el OPTR declara como estándar mínimo que el ingreso a recintos privados de personas o la interceptación de comunicaciones por parte de la Administración Tributaria debe ser autorizada judicialmente. Solo excepcionalmente, en casos de urgencia, puede el máximo jerarca de la Administración Tributaria autorizar este tipo de intervenciones. En un escenario tal, es necesario que la actuación sea ratificada a la brevedad por el poder judicial.

De los distintos reportes al OPTR, es posible constatar para 2019 una tendencia a la reducción, drástica en algunos casos como el de México, de la exigencia práctica de autorización judicial para las inspecciones al establecimiento del contribuyente. Sin embargo, para otro tipo de intervenciones, como por ejemplo para las intervenciones telefónicas, para obtener información financiera o para la visita al domicilio particular del contribuyente, se mantiene la exigencia de dicha autorización judicial, si bien la protección brindada al acceso a la información financiera en poder de instituciones bancarias se ha visto severamente reducida. Por ello, se ha declarado «muerto» al secreto bancario (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

De hecho, de la información estadística obtenida por el OPTR puede verse cómo un 66% de los países encuestados señaló que no era necesaria la autorización judicial previa para el ingreso de la Administración Tributaria al establecimiento de los contribuyentes en 2018, registro que subió al 71% de los países encuestados en 2019. En este orden de ideas, en Bélgica la jurisprudencia permitió a las autoridades tributarias acceso libre a los establecimientos de contribuyentes y a la copia de toda la documentación en poder del contribuyente, incluso por medios digitales; de acuerdo con la judicatura, el derecho a la privacidad no resulta violado aún en el caso de que documentos privados se copien en el proceso. Italia, por su parte, dictó legislación que autoriza a la Administración Financiera para el uso de información del Archivo de Datos Financieros de las instituciones bancarias, sobre la base del particular interés público comprometido en la lucha contra el fraude. En Perú y Serbia, las instituciones financieras están obligadas por ley a proveer a las autoridades fiscales de información «significativa» acerca de los contribuyentes, sin necesidad de autorización judicial previa, y en Uruguay la autorización judicial es sólo necesaria para el registro del hogar del contribuyente. México va incluso más allá, permitiendo la entrada de la Administración Tributaria al domicilio del contribuyente en el caso que éste realice sus negocios desde allí (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

Por su parte, una tendencia positiva se registra respecto de la protección de información privilegiada en el contexto de una inspección en el establecimiento del contribuyente. Mientras que en 2018 el 46% de los países encuestados tenían un procedimiento vigente para asegurar que los documentos objeto del privilegio —como por ejemplo, las comunicaciones entre el contribuyente y sus asesores en el contexto de lo analizado en la sección 3.1.2.— no fuesen incautados en el transcurso de la inspección, para 2019 esta cifra se incrementa a un 55% de los países encuestados. En este sentido, un 70% de los países encuestados, comparados con un 76% en 2018, requiere autorización judicial antes de la realización de intervenciones telefónicas, o el monitoreo de la actividad del contribuyente sospechoso en Internet (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.4. Medios de impugnación

Siguiendo el mandato del apotegma *ubi ius, ibi remedium* (Pistone, Problemáticas actuales y nuevas fronteras de los medios de impugnación nacionales e internacionales, 2016), la garantía de todos los derechos, incluyendo los del contribuyente, requiere un remedio efectivo a sus transgresiones; cuando se trata de la gestión del interés público a través de la actividad administrativa, como en nuestro caso, ello debe garantizarse tanto en vía administrativa como en vía judicial, a través de los medios de impugnación.

A la luz de los datos aportados por el Anuario 2019 del OPTR, puede concluirse que esta área de protección de los derechos de los contribuyentes ha tenido altas y bajas. Se registra una masiva digitalización de los procedimientos administrativos y judiciales de impugnación, con algunos casos dignos de particular relevancia como se describe en la sección 3.4.2., combinada con una total libertad para ejercer recursos y apelaciones ante los tribunales. Sin embargo, el retardo judicial es grande en la abrumadora mayoría de los países encuestados, y por regla general no se permiten audiencias privadas en casos que traten información sensible o confidencial, en contradicción con los estándares mínimos de confidencialidad a que se refiere la sección 3.1. Además, en general se sigue exigiendo el agotamiento previo de la vía administrativa para acceder a la vía jurisdiccional, comprometiéndose así la garantía de tutela judicial efectiva, como veremos enseguida en la sección 3.4.1.

3.4.1. Previo agotamiento de la vía administrativa como filtro al acceso a la jurisdicción

La efectividad de los medios de impugnación judiciales, especialmente a la luz del derecho fundamental del acceso a la jurisdicción, demandan la posibilidad para el contribuyente de acceder a un remedio judicial rápido y eficiente, sin trabas procedimentales que limiten indebidamente tal posibilidad (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Pasquale Pistone, 2020). Es por eso que el OPTR ha establecido como estándar mínimo que la legitimación activa para el ejercicio de las acciones judiciales de impugnación de los actos de liquidación tributaria no deben depender del previo agotamiento de la vía administrativa. Lamentablemente, este no es el caso en 51% de los países encuestados en 2019 (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020), y se ven casos como el de Croacia, donde la vía administrativa sirve como mera confirmación de la pretensión fiscal, sin un examen real de fondo de la situación del contribuyente (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Pasquale Pistone, 2020), situación de hecho que confirma las preocupaciones que, desde antiguo, ha expresado la doctrina sobre el punto (Fraga-Pittaluga, 1998).

Dinamarca ha incorporado el estándar mínimo en su legislación, eliminando el requisito de previo agotamiento de la vía administrativa con vigencia desde el 1 de julio de 2020. En el mismo sentido, ocasionalmente se permite acceder a la Alta Corte de India sin necesidad de procedimiento administrativo previo, y Portugal cambió, en esa idea, algunas reglas de apelación de las decisiones de tribunales de primera instancia, entre otras (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.4.2. Servicios digitales para la impugnación y tiempo de resolución

La efectividad de un remedio procesal depende, entre otras cosas, del tiempo. Bien decía Séneca que «nada se parece tanto a la injusticia como la justicia tardía». Por ello, la rapidez en la tramitación de los recursos administrativos y judiciales es fundamental para garantizar la adecuada tutela de los derechos de los contribuyentes. Para ello, la digitalización creciente de los procesos humanos puede servir como una herramienta poderosa, que facilite y haga expedito el trámite de las reclamaciones de los contribuyentes, como se evidencia ya en varios países del mundo y tal como lo ha recomendado Pistone en el Relato General al Congreso de la Asociación Europea de Profesores de Derecho Tributario (EATLP, por sus siglas en inglés) de 2019 (Pistone, General Report, 2020).

Así lo ha entendido el OPTR, que ha definido como mejores prácticas el establecimiento de mecanismos de interposición y tramitación electrónica de los recursos administrativos y judiciales para acelerar los procesos, y que el tiempo de sustanciación y decisión de los recursos administrativos y jurisdiccionales no debe exceder de un máximo ideal de dos años. En este sentido, en 2019 se introdujeron servicios electrónicos de interposición y tramitación de recursos administrativos en Bulgaria, Rusia y Perú. En lo atinente a la rapidez de los procedimientos, Australia, Canadá, Dinamarca y Japón mostraron progresos en 2019, mientras que Bosnia y Herzegovina, Guatemala y Perú reportaron retrocesos respecto de la materia en el año en comentario. En el caso australiano, se verificó un excelente promedio de 28 días para la decisión de recursos administrativos para pequeñas empresas (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Pasquale Pistone, 2020).

3.5. Sanciones penales y administrativas

Esta es, sin duda, una de las áreas en las que hubo mayores desarrollos reportables en materia de protección práctica de los derechos de los contribuyentes durante 2019.

3.5.1. Mayor atención judicial

En el marco de la tendencia general a la expansión de los poderes sancionadores de las Administraciones Tributarias, como punta de lanza de la lucha contra la evasión y la elusión tributarias (Weffe, Taxpayers' Rights in the Expanding Universe of Criminal and Administrative Sanctions: A Fundamental Rights Approach to Punitive Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020), es de notar la creciente atención jurisprudencial sobre los problemas asociados a la imposición de sanciones penales y administrativas (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2019 - Carlos E. Weffe, 2020).

En efecto, el 85,71% de las decisiones del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que fueron reportadas al OPTR tocan, de una manera o de otra, la interacción entre el ejercicio del *ius puniendi* en materia tributaria y los derechos y garantías básicos de los contribuyentes. Lo mismo ocurre en el 50% de los casos de inadmisibilidad y el 42,86% de los casos comunicados al mencionado Tribunal (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). Por su parte, el 60% de las decisiones reportadas al OPTR del Tribunal de Justicia de la Unión Europea tocan también el tema de los derechos de los contribuyentes en el contexto de la imposición de sanciones penales y administrativas (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). Sin embargo, ninguna de las dos decisiones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos que fueron reportadas al OPTR tocan el tema, cuestión que puede justificarse en la escasísima incidencia de asuntos de naturaleza tributaria que se discuten ante ese foro supranacional (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.5.2. Nemo tenetur se ipsum accusare, o derecho a la no autoinculpación en el procedimiento tributario sancionador

En lo relativo al procedimiento propiamente sancionador, la garantía de no autoinculpación parece recibir una protección más intensa que la recibida en el procedimiento administrativo tributario ordinario. En efecto, según lo recogen los datos del OPTR, es posible registrar una ligera alza en el número de países encuestados que aplica —al menos formalmente— el *nemo tenetur* en los procedimientos sancionadores: un 54% de los países encuestados, ligeramente superior al 52% que reportaba tal comportamiento en 2018. Una tendencia al alza mayor se registra respecto de los países que declaran salvaguardar el *nemo tenetur* a través de una incidencia en el procedimiento administrativo tributario dirigida a identificar la existencia de fundados indicios de los que pudiera derivarse la responsabilidad sancionadora del contribuyente en 53% de los países encuestados, un incremento sustancial respecto del 39% de países que declaró haber implementado estos procedimientos en 2018. A este respecto, se registró que el Ombudsman parlamentario en Dinamarca clarificó las mejores prácticas aplicables a un caso de determinación de oficio vinculado con los llamados *Panama Papers*, que probablemente tenga efectos en el futuro (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

Sin embargo, tal como se señaló en la sección 3.2.1.4., el *nemo tenetur* es objeto de amenazas que alejan la práctica de los países de los estándares mínimos en la materia. Como se indicó previamente, el principio no está reconocido en China y no es respetado en México; un 74% de los países encuestados no aplica restricción alguna en el uso de la información obtenida en el procedimiento inspector para la subsecuente determinación de las responsabilidades penales o administrativas del contribuyente, afectando directamente la vigencia efectiva del principio. Por su parte, en un descenso significativo, un 37% de los países encuestados (comparado con un 57% en 2018) no permite al contribuyente invocar la garantía de no autoinculpación para negarse a suministrar información contable en el contexto de fiscalizaciones intensivas; y un 40% de países encuestados advierte a los contribuyentes de su derecho a permanecer en silencio, al estilo de las denominadas «advertencias Miranda» (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.5.3. Non bis in idem, o prohibición de doble persecución sancionadora

Similar disminución del ámbito de protección relevante de derechos de los contribuyentes parece registrarse respecto de la garantía de *non bis in idem*, o dicho de otro modo, la prohibición de doble persecución a fines sancionadores (Weffe, Taxpayers' Rights in the Expanding Universe of Criminal and Administrative Sanctions: A Fundamental Rights Approach to Punitive Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020).

En efecto, un menor grado de protección comparativa ha sido reportado en Bosnia y Herzegovina, Brasil, Italia, México y Perú, mientras que una mayor protección fue reportada para Bélgica, Colombia y España. En términos globales un 54% de los países encuestados, comparado con un 28% en 2018, no aplica el principio en el contexto de los procedimientos tributarios, lo que constituye una señal, ciertamente, preocupante.

Para más INRI, en aquellos casos en los que sí se reconoce el principio, esto no previene la instauración de procedimientos paralelos respecto de los mismos hechos en 58% de los países encuestados (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020), siguiendo —posiblemente— la línea jurisprudencial fijada por la decisión del Tribunal Europeo de los Derechos Humanos en el caso A & B vs. Noruega (TEDH - Gran Sala, 2016), y de acuerdo con la cual se consagra una aproximación de «mera proporcionalidad» al problema del *non bis in idem* (Weffe, Taxpayers' Rights in the Expanding Universe of Criminal and Administrative Sanctions: A Fundamental Rights Approach to Punitive Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020). Ello, por cuanto la doble persecución no queda sino mitigada, en tanto la aplicación de múltiples sanciones esté «íntimamente conectada en tiempo y espacio» no constituya una «carga excesiva» para el contribuyente y, en consecuencia, pueda hablarse de sanciones proporcionadas a la magnitud del daño causado por el hecho ilícito (Bahçeci & Ovaliolu 2018).

Es esta la base de la reciente modificación legislativa en Bélgica, a través de la cual se puso en vigor un mecanismo de consulta entre la Administración Tributaria y el Ministerio Público para referencia de investigaciones tributarias que puedan desembocar en responsabilidades penales, de modo que, al momento de la decisión, el tribunal penal debe tomar en cuenta las sanciones administrativas impuestas para la cuantificación de la pena aplicable por la comisión de un delito tributario (Desterbeck, 2019), o bien de la reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Italia (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

También jurisprudencialmente, una interpretación «restringida» del *non bis in idem* se registra en Suiza, y la Corte Suprema de Brasil sostuvo que la falta recurrente de pago de tributos indirectos, aún cuando las deudas sean reconocidas por el contribuyente, califican como un delito fiscal. Por su parte, nuevos delitos tributarios fueron tipificados en México, calificando algunas formas de delito tributario (concretamente, a partir de la comercialización de comprobantes fiscales falsos) como delincuencia organizada, y así reduciendo el margen de defensa del contribuyente desde el punto de vista procedimental (Weffe, Derechos del contribuyente vs. expansión sancionadora. Una aproximación garantista al Derecho Tributario Sancionador post-BEPS, 2019). En Eslovenia, el *non bis in idem* se registra como evitado a través de reaperturas de oficio de los procedimientos administrativos, en una práctica similar a la de Uruguay, comentada en la sección 3.2.1.2. (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

En una nota positiva, varios recursos de casación han sido admitidos en España, con el objeto de determinar la posible violación del *non bis in idem* sobre la base de la pretendida accesoriedad de los emisores de facturas en las infracciones o delitos tributarios de los receptores de estos documentos. Adicionalmente, el Tribunal Supremo español anuló normas que permitían a la autoridad tributaria requerir una investigación penal una vez que la determinación tributaria ha sido notificada o que la pena fiscal ha sido impuesta, en la medida en la que la misma conducta estuvo sujeta concurrentemente a procedimientos penales y administrativos sancionadores (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.5.4. Regímenes de regularización voluntaria al alza

Es igualmente positivo reportar la tendencia al alza de los regímenes de regularización voluntaria en 2019, en línea con los estándares mínimos y mejores prácticas del OPTR al respecto.

De acuerdo con estos criterios prácticos de referencia, los regímenes de regularización voluntaria deben conducir a una reducción de las sanciones aplicables, tendencia que fue seguida de cerca en 2019 por Colombia, Mauricio y Rusia (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). El primero de estos países estableció un «impuesto» de regularización para aquellos contribuyentes que habían omitido declarar activos u obligaciones tributarias, en lugar de atribuir responsabilidad penal por estas causas. En Mauricio, dos nuevos esquemas de regularización voluntaria fueron introducidos en la Ley de Presupuesto de 2019, comprendiendo a pequeñas y medianas empresas y a activos ubicados en el extranjero, respectivamente. En Rusia, la Corte Suprema dictaminó que los contribuyentes implicados en tentativa de delitos tributarios no serían castigados en casos de desistimiento voluntario (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2019 - Carlos E. Wefte, 2020).

Sin embargo, Brasil, Italia, México y Perú reportaron alejarse de la mejor práctica identificada por el OPTR, de acuerdo con la cual las sanciones no deben incrementarse con el único fin de servir de mecanismo de coerción para que los contribuyentes se acojan a regímenes de regularización voluntaria. En concreto, los Países Bajos abolieron su régimen de regularización voluntaria para los casos de impuesto sobre la renta causados por portafolios de ahorro e inversiones mantenidos en ese país, y con relación del enriquecimiento obtenido por «intereses sustanciales», desde el 1 de enero de 2020 (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2019 - Carlos E. Wefte, 2020).

3.6. Ejecución forzosa de créditos tributarios

En lo que se refiere a este punto, resulta evidente que la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos de contenido tributario, sí bien relevante para la satisfacción del interés público comprometido en la eficiente recaudación fiscal, no puede anteponerse a aspectos del núcleo esencial de los derechos ciudadanos, ya no en tanto contribuyentes, sino como seres humanos.

Así, es un obvio estándar mínimo que la recaudación tributaria no puede afectar el mínimo de subsistencia del contribuyente, área en la que Estados Unidos reportó avances: en ese país se dictó regulación legal y administrativa para proteger a los contribuyentes que tengan dificultades económicas derivadas de la recaudación tributaria si se encuentra en o por debajo del 200% de la línea federal de pobreza, o cuando el contribuyente recibe algunas categorías específicas de asistencia gubernamental (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

Del mismo modo, el embargo ejecutivo de activos o cuentas bancarias requiere de autorización judicial previa, cuestión en la que se informaron retrocesos en 2019 en Canadá, Chipre, Italia, México y Perú, en un sentido idéntico al analizado en la sección 3.3.3. De hecho, en el 74% de los países encuestados no es necesaria la autorización judicial previa para proceder al embargo ejecutivo de bienes del sujeto pasivo para asegurar la recaudación del tributo ya determinado, administrativa o judicialmente; hay casos, como el de México, donde no hace falta autorización judicial alguna para el congelamiento de cuentas bancarias o el embargo de activos (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

Como mejor práctica, el OPTR recomienda que la remisión parcial de la deuda, o planes estructurados de pago diferido, deberían servir como mecanismos para evitar la bancarrota del contribuyente. A este respecto, la judicatura italiana avaló el pago parcial de obligaciones tributarias como parte de una propuesta para evitar la bancarrota del contribuyente, totalmente en línea con la mejor práctica, y en Serbia, la posibilidad de pagos diferidos y de plazos de gracia en caso de reestructuración o reorganización fueron previstos en conformidad con la Ley de Bancarrotas (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.7. Situaciones transfronterizas

Desde el inicio de sus actividades, el OPTR ha venido reportando el declive tendencial de la protección práctica de los derechos de los contribuyentes en situaciones transfronterizas (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2018). La inexistencia de mecanismos supranacionales de solución de controversias tributarias, de modo que son los Estados —y sus intereses— los que determinan el resultado de las potenciales superposiciones en el ejercicio del poder tributario de los países en situaciones transfronterizas, sin adecuadas garantías de participación y defensa del contribuyente en estos escenarios y a pesar de la existencia de procedimientos amistosos, según el artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (OECD, 2017), así como el arbitraje vinculante de acuerdo con los artículos 18.1 y 19.1 de la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (OECD, 2016), es una circunstancia que puede incidir en este resultado (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). Evidentemente, la situación anotada es una de desmejora de los derechos de los contribuyentes.

3.7.1. Derecho a ser informado previamente del intercambio de información

Como regla general, todo ciudadano potencialmente afectado por una pretensión estatal limitativa de derechos debe ser informado de dicha pretensión, y garantizársele la existencia y efectividad de medios de defensa frente a una acción tal (Wefte, The Right to Be Informed: The Parallel between Criminal Law and Tax Law, with Special Emphasis on Cross-Border Situations, 2017). Ello incluye, por supuesto, al intercambio de información entre administraciones tributarias, así como cualquier otro tipo de procedimiento orientado al establecimiento y valoración de los hechos imponibles, en cualquier contexto (Fraga-Pittaluga, 1998).

Sin embargo, la regla general es la del intercambio de información entre administraciones tributarias sin notificación previa al contribuyente, limitando gravemente la posibilidad del contribuyente de defenderse de las pretensiones de la Administración Tributaria (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Philip Baker, 2020). Así ocurre, de hecho, en 81% de los países encuestados para 2019, un incremento de 7% respecto de los países comprometidos en esa práctica para 2018. La cifra anterior sube a 85% de los países encuestados en el caso de intercambios de información en los que los documentos y demás comprobaciones de la realización del hecho imponible extraterritorial se hacen a terceras partes (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

La necesidad de participación del contribuyente en el intercambio de información resulta evidente cuando, además de lo dicho, se tiene presente la perentoriedad de la aplicación de salvaguardas a la confidencialidad de la información que se maneja a través de este procedimiento, en el mismo sentido tratado en la sección 3.1. Máxime cuando se producen casos como el de la violación de la seguridad de las bases de datos de la Administración Tributaria de Bulgaria de junio de 2019, en el cual los datos de más de 5 millones de contribuyentes se vio comprometida, incluyendo información que había sido suministrada a Bulgaria a través del intercambio automático de información (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Philip Baker, 2020).

No todo es negativo: decisiones preliminares de la Corte Administrativa de Luxemburgo plantean la cuestión de compatibilidad de la falta de acceso del contribuyente a estos procedimientos con el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (Unión Europea, 2000), en la medida en la que esto afecta al derecho a ser informado del contribuyente (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). Se han constatado también progresos en la Unión Europea, a la luz de la jurisprudencia de la Gran Sala del Tribunal de Justicia en el caso Berlioz (TJUE - Gran Sala, 2017), de acuerdo con la cual, con relación al intercambio de información por requerimiento, el contribuyente tiene derecho a que un tribunal del país requerido examine la motivación del requerimiento y los documentos que, a tal efecto, haya suministrado el país requirente (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Philip Baker, 2020).

3.7.2. Intercambio automático de información

En esta materia, a juicio del OPTR constituye un estándar mínimo la imposibilidad de recibir información a través de intercambio automático para el Estado que no se halle en condiciones de proveer evidencia independiente y verificable de que cumple con estándares altos de protección de datos (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2018). No fue ese el caso de Bosnia y Herzegovina, Brasil, Canadá, Eslovenia, México y Uruguay en 2019, según la información suministrada al OPTR (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020). Sin embargo, como bien lo apunta Baker, el intercambio automático de información con Bulgaria fue inmediatamente suspendido después del quiebre de seguridad de sus bases de datos de 5 de junio de 2019, según lo narrado en la sección 3.7.1. (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Philip Baker, 2020).

3.7.3. Otras garantías asociadas al intercambio de información

Por su parte, considerando que no se informa al contribuyente del requerimiento de información ni de sus resultados, a menos que la información obtenida se utilice directamente en la determinación de oficio del tributo, una mejor práctica sería que la labor de investigación de la Administración, comprometida —en salvaguarda del interés público— en la búsqueda de la verdad material respecto de los hechos sometidos a su examen (Fraga-Pittaluga, 1998), se oriente también a obtener elementos de prueba que favorezcan la posición del contribuyente, tal como lo ha señalado el OPTR (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2018).

Sin embargo, no es este el caso en la práctica, donde desafortunadamente se reportan retrocesos en Bosnia y Herzegovina, Canadá, Chipre y México. Entre estos casos destaca el de la nueva legislación de Croacia sobre cooperación administrativa, dictada en 2019, en la que no se incluye provisión alguna respecto del derecho del contribuyente a que se requiera información que le favorezca en el contexto del intercambio entre administraciones tributarias. La situación llega al punto de la eliminación del derecho a ser informado en los países en los que este derecho se preveía previamente, bajo la presión de organismos como el Foro Global de la OCDE sobre Transparencia e Intercambio de Información. China y Luxemburgo se sumaron en 2019 a esta tendencia. (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

Por su parte, en una nota positiva, algunos tratados tributarios han incorporado provisiones que establecen condiciones específicas para la protección de datos en el intercambio de información, como se reporta ha sido el caso de Croacia, Perú y Suecia, y no el de Bosnia y Herzegovina (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

3.7.4. Procedimientos amistosos (art. 25 Modelo OCDE)

Respecto del procedimiento amistoso previsto en los convenios tributarios que siguen, como regla general, la referencia del artículo 25 del Modelo de la OCDE (OECD, 2017), debe anotarse como noticia positiva el hecho de que, paulatinamente, se ha venido garantizando una mayor participación de los contribuyentes en procedimientos que, por su naturaleza, integran únicamente a los Estados partes de la convención de que se trate. A este respecto, el OPTR registra que la entrada en vigencia de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo del 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea (Unión Europea, 2017) pareciera ser una luz al final del túnel, en lo relativo a una mayor protección del derecho de los contribuyentes a la participación en el procedimiento amistoso (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

4. Conclusiones

Tal como lo afirma el OPTR, 2019 fue un año de altas y bajas en la protección práctica de los derechos de los contribuyentes (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020).

De los datos y estadísticas provistos por el OPTR en su informe anual correspondiente a 2019 es posible deducir, en términos generales, las siguientes tendencias en la protección práctica de los derechos de los contribuyentes a nivel global:

- Las administraciones tributarias tienden masivamente a la digitalización de sus procesos, en especial: (i) para la identificación y registro de contribuyentes (área 1 del OPTR); (ii) para el almacenamiento y salvaguarda de la información del contribuyente (área 3 del OPTR); (iii) para la interposición y tramitación de procedimientos administrativos tributarios de segundo grado (área 6 del OPTR); y (iv) para el intercambio masivo y automático de información entre administraciones tributarias (área 9 del OPTR).
- La digitalización en comentarios supone, en términos generales, una mayor protección de la información del contribuyente en manos de la Administración Tributaria. Es de resaltar el incremento en los esfuerzos de los Estados para limitar el acceso a esta información únicamente a los funcionarios encargados en específico de la inspección y fiscalización del contribuyente y la encriptación de las respectivas bases de datos, así como para la realización de auditorías de acceso.
- La implementación de las reglas de reporte obligatorio de esquemas fiscales potencialmente «agresivos» por parte de los intermediarios fiscales, a la luz de las recomendaciones del Informe Final de la OCDE sobre la materia (OECD, 2016), ha puesto de manifiesto la tensión dialéctica entre el interés público comprometido en la disposición de información temprana sobre las planificaciones fiscales de los contribuyentes por parte de la Administración Tributaria, para cerrar las lagunas del ordenamiento tributario y blindar su política tributaria, con los efectos limitativos que una práctica tal supone para los derechos de los contribuyentes a la libertad económica, a la asistencia letrada y a la confianza legítima, así como a los derechos de los asesores fiscales a la libertad económica (Cicín-Sain, 2019).
- En efecto, la asunción de mayor transparencia como paradigma de los sistemas tributarios ha generado una presión estatal importante para la disminución del ámbito del secreto profesional, al punto que el OPTR ha dicho que la garantía en comentarios «está bajo asedio». Las normas de reporte obligatorio de esquemas fiscales potencialmente «agresivos» han limitado significativamente a la asesoría fiscal en general, que afectan directamente al privilegio de la privacidad de las comunicaciones entre el contribuyente y sus asesores fiscales y, en consecuencia, han disminuido correlativamente el nivel de cumplimiento de los estándares mínimos en esta materia.
- Similar reducción del ámbito global de garantías debe reportarse respecto de los procedimientos tributarios de inspección y fiscalización, cuyos principios fundamentales han visto una reducción de su esfera de aplicación a dichos procedimientos. A este respecto, la evidencia empírica señala una tendencia global a la expansión de los poderes de investigación de las administraciones tributarias.
- En efecto, en lo relativo a la proporcionalidad, se registra una tendencia hacia la admisión de requerimientos de información irrelevante para la determinación del tributo por parte de la Administración Tributaria.
- Respecto de la garantía del *ne bis vexari*, hay una progresiva tendencia a la admisión de la existencia de múltiples procedimientos respecto de los mismos hechos en cabeza del contribuyente, al punto que solo 1 de cada 4 países encuestados por el OPTR limita la frecuencia de fiscalizaciones practicadas al mismo contribuyente.
- La posibilidad de defensa a través del principio *audi alteram partem* se ve afectada por la tendencia, también al alza, de permitir a la Administración Tributaria el requerimiento de información a terceros sin notificación previa al contribuyente, limitando subsecuentemente sus posibilidades de defensa.
- Lo dicho sube de punto cuando se tiene presente que, en el caso de fiscalizaciones intensivas, la realización de intervenciones administrativas severas, como la inspección al establecimiento del contribuyente, no está sometida en la práctica a autorización judicial. Ello se radicaliza en el caso del requerimiento a instituciones financieras de la información bancaria del contribuyente, pues parece ser ya lugar común que el secreto bancario «ha muerto».
- Además de lo ya dicho, hay una tendencia a reducir el ámbito de vigencia del derecho a la no autoinculpación, si bien formalmente el *nemo tenetur* se reconoce en la mayoría de los países encuestados por el OPTR. En términos generales, se registra una propensión a no aplicar el principio en la práctica, limitándolo únicamente a la instrucción penal propiamente dicha, en un contexto en el que los límites de la comunicabilidad de las pruebas entre el expediente administrativo y el proceso penal tienden a la difusión, y solo una cuarta parte de los países encuestados establece límites a dicha comunicabilidad.
- El previo agotamiento de la vía administrativa sigue siendo una traba importante para el acceso a la vía jurisdiccional, y por esa vía para la tutela judicial efectiva. Más de la mitad de los países encuestados por el OPTR exigen el requisito, lo que retrasa los plazos para que el contribuyente adquiera certeza respecto de su posición tributaria e incrementa indebidamente los costos de su defensa, considerando que en algunos países la decisión de los recursos administrativos se limitan a la confirmación acrítica de las objeciones fiscales contenidas en los actos determinativos de primer grado.
- La tendencia expansiva del poder de las administraciones tributarias ha alcanzado también a los procedimientos sancionadores. Ello justifica, paralelamente, la mayor atención jurisprudencial sobre el tema, al punto que la mayoría de las decisiones de tribunales supranacionales reportadas al OPTR tratan el tópico de una forma u otra.
- En línea con la tendencia registrada para los procedimientos tributarios en sentido estricto, la garantía de no autoinculpación aparece también como amenazada en el ámbito de los procedimientos tributarios sancionadores, a juzgar por los datos estadísticos recogidos por el OPTR. Si bien formalmente el *nemo tenetur* es reconocido en la mayoría de los países encuestados, y en un número importante de países encuestados la comunicabilidad de las pruebas entre los procedimientos administrativos y sancionadores se garantiza formalmente a través de incidencias de determinación de la existencia de indicios de posible comisión de infracciones o de delitos tributarios, el principio es objeto de amenazas que alejan la práctica de los países de los estándares mínimos en la materia: 3 de cada 4 países no aplica restricción alguna en la práctica en el uso de la información obtenida en el procedimiento inspector para la determinación de la responsabilidad penal o tributaria sancionadora.
- Otro tanto puede decirse de la garantía del *non bis in idem*. Más de la mitad de los países encuestados por el OPTR no aplica el principio en el contexto de los procedimientos tributarios y, en aquellos países en los que sí se aplica formalmente, su consagración no previene la instauración de procedimientos paralelos respecto de los mismos hechos en 58% de los países encuestados. Este comportamiento se debe, probablemente, a la aproximación de «mera proporcionalidad» al principio, con base en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.
- En una nota positiva, los regímenes de regularización voluntaria, expresiones de los principios de oportunidad y mínima intervención del Derecho Sancionador —y, como tales, criterios de racionalización de la intervención punitiva estatal— registran una tendencia al alza en 2019. A través de esa vía, varios ordenamientos han integrado estos regímenes como formas de favorecer el cumplimiento voluntario y, en consecuencia, reducir las sanciones aplicables por la eventual comisión de infracciones o delitos tributarios.
- La ejecución forzosa de créditos tributarios sufrió, también, altas y bajas durante 2019. Por una parte, se verificaron acciones concretas de alivio para contribuyentes en dificultades económicas, a través de acciones de diferimiento y convenios para el pago fraccionado de los tributos adeudados. Similares medidas se reportaron para prevenir las bancarrotas de sociedades por razones tributarias. Por otra parte, reproduciendo la tendencia general tratada en la sección 3.3.2., se evidencia una relajación de las autorizaciones judiciales para proceder al dictado de medidas ejecutivas sobre bienes propiedad del contribuyente, permitiéndose en consecuencia un mayor margen de acción a las administraciones tributarias sobre este particular.
- La fuerte limitación a los derechos y garantías del contribuyente en situaciones transfronterizas se mantiene como una tendencia global en 2019. En términos generales, el contribuyente no tiene participación alguna en el intercambio de información entre administraciones tributarias, que parten del hecho de que, como regla general, no se reconoce el derecho del contribuyente a ser informado del intercambio de información, sea automático o por requerimiento, difiriendo la posibilidad para el sujeto pasivo de conocer la actuación administrativa potencialmente limitativa de sus derechos y de tener el tiempo y los medios para ejercer su defensa —especialmente, el control de la prueba así obtenida— al momento en el que la información intercambiada ha surtido plenos efectos probatorios, y se ha producido el acto de gravamen contenido en la determinación.
- Lo dicho se maximiza cuando se tiene presente el derecho del contribuyente a demandar la protección de su privacidad, a través del trato confidencial de la información obtenida a través del intercambio de información, como lo evidenció la fuga de la información de más de 5 millones de contribuyentes, en poder de la Administración Tributaria de Bulgaria. Las predicciones sobre un robo masivo de datos para el futuro próximo, potenciadas por la pandemia del COVID-19, permite abrigar dudas sobre la potencial afectación que una situación tal produciría a la información en poder de las administraciones tributarias, muy especialmente en el contexto del intercambio automático de información (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Philip Baker, 2020).
- Por su parte, en las situaciones transfronterizas se tiende progresivamente a permitir una mayor participación del contribuyente en los procedimientos de arreglo de controversias tributarias entre Estados, esto es, el procedimiento amistoso de los convenios tributarios y el arbitraje vinculante, lo que ciertamente debe anotarse como un dato positivo.

Como conclusión final, es propio reproducir las palabras de Philip Baker: en el contexto de los derechos del contribuyente, la concesión de mayores potestades a las administraciones tributarias debe llevar aparejada la garantía clara y efectiva de los derechos de los contribuyentes (The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights - Philip Baker, 2020). Tales protecciones deben instrumentarse efectivamente en la práctica, lo que —definitivamente— es factible a través del establecimiento e implementación de estándares mínimos y mejores prácticas, que guíen la actuación administrativa en el ejercicio de sus competencias fiscales con el equilibrio y el respeto a los derechos ciudadanos que demanda el ejercicio de cualquier medida de poder público en el Estado de Derecho.

Esa es la misión, y la utilidad, del trabajo que adelanta el Observatorio para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes del IBFD, a cuyo seguimiento invitamos al amable lector.

Bibliografía

- Alexy, R. (1993). *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- Andino López, J. A. (2014). *El secreto profesional del abogado en el Proceso Civil*. Barcelona: J.M. Bosch Editor. Recuperado el 24 de agosto de 2020, de <https://books.google.es/books?id=Zra9dWAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=es#v=onepage&q&f=false>
- Andrade Rodríguez, B., & Wefte, C. E. (2010). Las inspecciones administrativas en materia tributaria: apuntes sobre los procedimientos determinativos oficiosos de tributos. En *Manual de Práctica Forense en Inspecciones y Procedimientos Administrativos Especiales*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana. Recuperado el 18 de agosto de 2020, de <https://wefte.net/wefte/index.php/component/k2/item/425-las-inspecciones-administrativas-en-materia-tributaria-apuntes-sobre-los-procedimientos-determinativos-oficiosos-de-tributos>
- Bahçeci, B., & Ovalioğlu, S. (2018). The Controversial Application of the *ne bis in idem* Rule by the European Court of Human Rights in Respect of Tax Penalties. *European Taxation*, 58(9), 411-418. Recuperado el 26 de agosto de 2020, de https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/et_2018_09_e2_1
- Baker, P. (2009). A brief overall reflection on taxpayer charters. En S. van Thiel (Ed.), *The Confédération Fiscale Européenne at 50 years, Commemorative book with a special focus on taxpayer rights and taxpayer charters* (págs. 327-332). París: Confédération fiscale européenne.
- Baker, P., & Pistone, P. (2015). General Report. En P. Baker, & P. Pistone, *IFA Cahiers 2015: The practical protection of taxpayers' fundamental rights* (Vol. 100B, págs. 15-99). Basel: IFA. Recuperado el 31 de julio de 2020, de https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/ifacahier/pdf/ifacahier_2015_volume2_general_report.pdf
- Ballesteros Moffa, L. Á. (27 de junio de 2019). *Expansión Sustantiva y Procesal del Régimen Administrativo en la Contratación del Sector Público*. Recuperado el 4 de agosto de 2020, de Instituto Nacional de Administración Pública: <http://laadministraciondialia.inap.es/noticia.asp?id=1509713>

- Barmentlo, D., & Kraan, P. (2019). Safeguarding Taxpayer Rights. En S. van Thiel, P. Valente, S. Raventós-Calvo, S. van Thiel, P. Valente, & S. Raventós-Calvo (Edits.), *CFE Tax Advisers Europe 60th Anniversary — Liber Amicorum*. Amsterdam: IBFD. Recuperado el 31 de julio de 2020, de https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cfe_p02_c09
- Bentley, D. (2007). *Taxpayers» Rights: Theory, Origin and Implementation*. Aalpen van den Rijn: Kluwer Law.
- Cadesky, M., Hayes, I. E., & Russell, D. (2016). *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter*. Amsterdam: IBFD.
- Cançado Trindade, A. A. (2009). *Declaración Universal de Derechos Humanos*. (U. Nations, Ed.) Recuperado el 17 de agosto de 2020, de United Nations Audiovisual Library of International Law: https://legal.un.org/avl/pdf/ha/udhr/udhr_s.pdf
- CIAT. (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Panamá: CIAT. Recuperado el 24 de agosto de 2020, de https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Čičin-Šain, N. (18 de enero de 2019). New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union — Another «Bite» into the Rights of the Taxpayer? (C. West, Ed.) *World Tax Journal*, 11(1), 77-119. Recuperado el 25 de agosto de 2020, de https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/wtj_2019_01_int_4
- Comisión Europea. (2016). *Orientaciones para un Modelo de Código del Contribuyente Europeo*. Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera. Bruselas: Comisión Europea. Recuperado el 20 de agosto de 2020, de https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_es.pdf
- Comisión Europea. (2020). *Comunicación al Parlamento y al Consejo sobre la buena gobernanza fiscal en la UE y más allá de sus fronteras*. Unión Europea. Bruselas: Unión Europea. Recuperado el 20 de agosto de 2020, de <https://op.europa.eu/es/publication-detail/-/publication/0a39bf64-c74c-11ea-adf7-01aa75ed71a1/language-es>
- Delgado Sancho, C. D. (1 de November de 2011). *La relación jurídico-tributaria*. Recuperado el 31 de 07 de 2020, de El Derecho.com: <https://elderecho.com/la-relacion-juridico-tributaria>
- Den Hartogh, G. (2014). Is human dignity the ground of human rights? En M. Düwell, J. Braarvig, R. Brownsword, & D. Mieth (Edits.), *The Cambridge Handbook of Human Dignity: Interdisciplinary Perspectives* (págs. 200-207). Cambridge: Cambridge University Press. doi:<https://doi.org/10.1017/CBO9780511979033.025>
- Desterbeck, F. (2019). *Ne bis in idem* and Tax Offences. *EUCRIM: The European Criminal Law Associations» Forum*(2019/2), 135-141. Recuperado el 26 de agosto de 2020, de https://eucrim.eu/media/issue/pdf/eucrim_issue_2019-02.pdf
- España. (29 de diciembre de 1978). Constitución Española. *Boletín Oficial del Estado*(311). Madrid, España: España. doi:[https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/(1)/con)
- España. (27 de noviembre de 1992). Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. *Boletín Oficial del Estado*(285). Madrid, Madrid, España: España. doi:<https://www.boe.es/eli/es/l/1992/11/26/30/con>
- España. (27 de febrero de 1998). Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes. *Boletín Oficial del Estado*. Madrid, España: España. Recuperado el 20 de agosto de 2020, de <https://www.boe.es/boe/dias/1998/02/27/pdfs/A06881-06888.pdf>
- España. (17 de enero de 2019). Resolución de 11 de enero de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2019. *Boletín Oficial del Estado*(15). Madrid, Madrid, España: España. Recuperado el 25 de agosto de 2020, de [https://www.boe.es/eli/es/res/2019/01/11/\(2\)](https://www.boe.es/eli/es/res/2019/01/11/(2))
- España. (17 de junio de 2020). Ley 58/2003, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*. Madrid, España: España. doi:<https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>
- Ferreiro Lapatz, J. J. (1994). El Estatuto del Contribuyente. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 26, 105-117. Recuperado el 18 de agosto de 2020, de http://ipdt.org/uploads/docs/07_Rev26_JJFL.pdf
- Ferreiro Lapatz, J. J. (2000). La Codificación en América Latina. — Análisis comparativo de los modelos OEA/BID (1967) y CIAT (1997). En *Anais das XX Jornadas do ILADT. Tema 2: La codificación en América Latina* (Vol. 2, pág. 1182). Salvador de Bahía: ILADT-ABDF.
- Fraga-Pittaluga, L. (1998). *La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria*. Caracas: FUNEDA.
- Giuliani Fonrouge, C. M., Gomes de Sousa, R., & Valdés Costa, R. (1967). *Modelo de Código Tributario* (Vol. III). Washington D.C.: OEA-BID.
- Hohfeld, W. N. (1997). *Conceptos Jurídicos Fundamentales*. Ciudad de México: Distribuciones Fontamara. Recuperado el 20 de agosto de 2020, de [http://www.circulodoxa.org/documentos/W.H.%20Hohfeld%20\(XII\).pdf](http://www.circulodoxa.org/documentos/W.H.%20Hohfeld%20(XII).pdf)
- IBFD. (20 de agosto de 2020). *Observatory on the Protection of Taxpayers» Rights*. Obtenido de IBFD: <https://www.ibfd.org/Academic/Observatory-Protection-Taxpayers-Rights>
- IBFD. (20 de agosto de 2020). *Organization*. Obtenido de IBFD: <https://www.ibfd.org/About-IBFD/Organization>
- IBFD. (18 de agosto de 2020). *Pasquale Pistone*. Obtenido de IBFD Profiles: <https://www.ibfd.org/IBFD-Profiles/Pasquale-Pistone>
- IBFD. (18 de agosto de 2020). *Philip Baker*. doi:<https://www.ibfd.org/IBFD-Profiles/Philip-Baker>
- IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers» Rights. (2018). *2015-2017 General Report on the Protection of Taxpayers» Rights*. Ámsterdam: IBFD.
- IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers» Rights. (2019). *2018 General Report on the Protection of Taxpayers» Rights*. Ámsterdam: IBFD.
- IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers» Rights. (2020). *2020 Report — Court of Justice of the European Union*. Amsterdam: IBFD. Recuperado el 20 de agosto de 2020, de <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Report%20of%20EU%20Unit%20%28Katerina%20Perrou%29.pdf>
- IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers» Rights. (2020). *2020 Report — European Court of Human Rights*. Amsterdam: IBFD. Recuperado el 22 de agosto de 2020, de <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Report%20of%20European%20Court%20of%20Human%20Rights%202019%20%28Katerina%20Perrou%20%26%20Natalia%20Vorobyeva%29.pdf>
- IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers» Rights. (2020). *2020 Report — Inter-American Court of Human Rights*. Amsterdam: IBFD. Recuperado el 22 de agosto de 2020, de <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Report%20of%20Inter-American%20Court%20%28Guzm%2B%C3%ADn%20Ram%2B%C2%A1rez%20Arrieta%29.pdf>
- IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers» Rights. (2020). *The IBFD Yearbook on Taxpayers» Rights 2019*. Ámsterdam: IBFD. Recuperado el 17 de agosto de 2020, de <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/2019%20IBFD%20Yearbook%20on%20Taxpayers%27%20Rights%20%28final%29.pdf>
- IFA. (2015). *The practical protection of taxpayers» fundamental rights* (Vols. 100-B). Den Haag: IFA.
- ILA Study Group on International Tax Law. (2016). *Study Group Mandate*. Recuperado el 22 de agosto de 2020, de International Law Association: <https://ila.vettoreweb.com/Storage/Download.aspx?DbStorageId=7327&StorageFileGuid=e0a92d5c-b731-4f8c-8840-3ca05a0df54d>
- Kofler, G., Poiars Maduro, M., & Pistone, P. (2011). Preface. En G. Kofler, M. Poiars Maduro, & P. Pistone (Edits.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World* (págs. xxi-xxiii). Ámsterdam: IBFD. Recuperado el 17 de agosto de 2020, de https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/hrte_head
- Luchena Mozo, G. M. (2006). La relación jurídica-tributaria. El hecho imponible. En M. Á. Gracia María Luchena Mozo, *Derecho Tributario: parte general* (págs. 173-192). Madrid: Atelier. Recuperado el 31 de julio de 2020, de <https://www.uclm.es/-/media/Files/C01-Centros/cief/pdfs-publicaciones/06-La-relacin-juridico-tributaria.ashx>
- Miller, R. (3 de febrero de 2020). Report on the ILA Study Group on International Tax Law Seminar «Public International Law and Taxation» held on 11 October 2019 in Luxembourg. *European Taxation*, 60(2/3), 112-114. Recuperado el 22 de agosto de 2020, de https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/et_2020_02_int_1
- OECD. (1990). *Taxpayers» Rights and Obligations: a Survey of the Legal Situation in OECD countries*. Paris: OECD.
- OECD. (2003). *Taxpayers» Rights and Obligations — Practice Note*. OECD, Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. Paris: OECD. Recuperado el 20 de agosto de 2020, de https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers»_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf
- OECD. (2016). *Acción 12 — Informe Final — Exigir a los Contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva*. Paris: OECD. doi:<https://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>
- OECD. (24 de noviembre de 2016). *Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*. Recuperado el 26 de agosto de 2020, de OECD: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>
- OECD. (2017). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio*. doi:<https://doi.org/10.1787/765324dd-es>
- Organización de la Unidad Africana. (27 de julio de 1981). *Carta Africana sobre los Derechos Humanos y de los Pueblos*. Recuperado el 17 de agosto de 2020, de ACNUR: <https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2002/1297.pdf>
- Organización de los Estados Americanos. (22 de noviembre de 1969). *Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)*. Recuperado el 17 de agosto de 2020, de Organización de los Estados Americanos: https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm
- Pérez López, S. (6 de febrero de 2015). *El ciudadano ante la expansión del Estado: retos de una España europea, global y a la vez soberana*. Obtenido de Legal Today: <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-publico/derecho-administrativo/el-ciudadano-ante-la-expansion-del-estado-retos-de-una-espana-europea-global-y-a-la-vez-soberana-2015-02-06/>
- Pistone, P. (2016). Problemáticas actuales y nuevas fronteras de los medios de impugnación nacionales e internacionales. En *Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (Vol. 2). Santa Cruz de la Sierra: ILADT.
- Pistone, P. (2020). General Report. En P. Pistone (Ed.), *Tax Procedures* (Vol. 18). Amsterdam: IBFD.
- Ponce Solé, J. (2016). Mecanismos de Resolución Alternativa de Conflictos y su Aplicación en el Ámbito de la Justicia Tributaria. En F. López Ramón (Ed.), *Las vías administrativas de recurso a debate: Actas del XI Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo*. Instituto Nacional de Administración Pública. Recuperado el 20 de agosto de 2020, de <https://books.google.es/books?id=322rDAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=es#v=onepage&q&f=false>

Rojas, Á. (15 de junio de 2020). *La Administración Pública bajo el Derecho Administrativo Global*. Recuperado el 4 de agosto de 2020, de Punto Jurídico: <https://www.puntojuridico.com/la-administracion-publica-bajo-el-derecho-administrativo-global/>

Rozas Valdés, J. A. (2015). El Derecho Sancionador Tributario en un marco de relaciones cooperativas. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*(12/2015), 12-58. Recuperado el 4 de agosto de 2020, de <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/67480/1/654452.pdf>

Rozas Valdés, J. A. (2017). *Los sistemas de relaciones tributarias cooperativas*. Buenos Aires: Olejnik.

TEDH — Gran Sala. (15 de noviembre de 2016). *Case of A and B v. Norway*. Recuperado el 26 de agosto de 2020, de Lovdata.no: <https://lovdata.no/static/EMDN/emd-2011-024130.pdf>

Tejera Hernández, E. V., & Herrera Molina, P. M. (Diciembre de 2014). La responsabilidad patrimonial del estado legislador en el derecho español. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 47(141), 1137-1164. doi:[https://doi.org/10.1016/S0041-8633\(14\)71186-X](https://doi.org/10.1016/S0041-8633(14)71186-X)

The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights — Pasquale Pistone (2020). [Película]. Recuperado el 25 de agosto de 2020, de <https://youtu.be/E4pc0yiRzFw>

The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights — Philip Baker (8 de junio de 2020). [Película]. Recuperado el 25 de agosto de 2020, de <https://youtu.be/-zo4BGfkCSQ>

The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2019 — Carlos E. Weffe (2020). [Película]. Recuperado el 25 de agosto de 2020, de <https://youtu.be/6AASnvr4Fwk>

TJUE — Gran Sala. (16 de mayo de 2017). *Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 16 de mayo de 2017 — Berlioz Investment Fund SA contra Directeur de l'administration des contributions directes*. Recuperado el 26 de agosto de 2020, de InfoCuria — Jurisprudencia: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-682/15>

UNESCO. (1948). *Human Rights Comments and Interpretations: A Symposium, with an introduction by Jacques Maritain*. New York: UNESCO. Recuperado el 17 de agosto de 2020, de <https://e-docs.eplo.int/phocadownloadpap/userupload/aportinou-eplo.int/Human%20rights%20comments%20and%20interpretations.compressed.pdf>

Unión Europea. (18 de diciembre de 2000). *Carta de los Derechos Fundamentales*. Recuperado el 20 de agosto de 2020, de Parlamento Europeo: https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_es.pdf

Unión Europea. (14 de diciembre de 2007). *Explicaciones sobre la Carta de los Derechos Fundamentales*. Recuperado el 17 de agosto de 2020, de EUR-Lex: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2007.303.01.0017.01.SPA&toc=OJ:C:2007:303:TOC#ntr1-C_2007303ES.01001701-E0001

Unión Europea. (14 de octubre de 2017). Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea. *Diario Oficial de la Unión Europea*(L 265/1). Unión Europea. Recuperado el 26 de agosto de 2020, de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L1852&from=EN>

Unión Europea. (25 de mayo de 2018). Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujeta. *Diario Oficial de la Unión Europea*(L 139-1). Bruselas: Unión Europea. Recuperado el 24 de agosto de 2020, de https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2018.139.01.0001.01.SPA

Valdés Costa, R. (1992). Principio de la igualdad de las partes de la relación jurídico tributaria. *Revista Tributaria*(110), 103-120. Recuperado el 31 de July de 2020, de <https://pdfs.semanticscholar.org/76da/273d1a8d5d2e2ae0ffe885167dde6506d4b.pdf>

Weffe, C. E. (2009). La elusión tributaria. *Revista de Derecho Tributario*(122), 135-165. Recuperado el 22 de agosto de 2020, de <https://weffe.net/weffe/index.php/component/k2/item/427-la-elusion-tributaria>

Weffe, C. E. (2015). La Responsabilidad Tributaria. *Revista de Derecho Tributario*(145), 41-99. Recuperado el 22 de agosto de 2020, de <https://weffe.net/weffe/index.php/component/k2/item/415-la-responsabilidad-tributaria>

Weffe, C. E. (4 de agosto de 2017). The Right to Be Informed: The Parallel between Criminal Law and Tax Law, with Special Emphasis on Cross-Border Situations. (IBFD, Ed.) *World Tax Journal*, 9(3), 430-472. Recuperado el 18 de agosto de 2020, de https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/wtj_2017_03_int_4

Weffe, C. E. (2019). Derechos del contribuyente vs. expansión sancionadora. Una aproximación garantista al Derecho Tributario Sancionador post-BEPS. En *Derechos de los Contribuyentes*. México: AMDF. Recuperado el 26 de agosto de 2020, de <https://weffe.net/weffe/index.php/component/k2/item/400-derechos-del-contribuyente-vs-expansion-sancionadora-una-aproximacion-garantista-al-derecho-tributario-sancionador-post-beps>

Weffe, C. E. (Febrero de 2010). Taxpayers' Rights in the Expanding Universe of Criminal and Administrative Sanctions: A Fundamental Rights Approach to Punitive Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. *Bulletin for International Taxation*, 74(2), 98-108. Recuperado el 31 de julio de 2020, de https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/bit_2020_02_o2_3

(1) En el escalafón docente venezolano. Equivalente a Profesor Titular en el escalafón español.

(2) Se ha dicho que el Derecho Administrativo —y con él, el ámbito posible de actuación de la Administración Pública— se encuentra en un «escenario expansivo» (Ballesteros Moffa, 2019). En efecto, la dinámica del reparto y ejercicio del poder han evolucionado hacia «una expansión imparable de los poderes públicos», donde «las Administraciones Públicas hunden sus raíces cada vez con mayor impacto sobre el ciudadano» (Pérez López, 2015). Del fenómeno se responsabiliza parcialmente a la globalización del Derecho Administrativo, a través de «una especie de internacionalización del Derecho Administrativo, con una expansión y extensión internacionales de las normas y principios propios de esta disciplina, propiciada tanto por la globalización, como por el tráfico comercial abierto entre Estados y la creación de organismos supra nacionales [...], como lo es la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), la OMC (Organización Mundial del Comercio) y la OMS (Organización Mundial de la Salud), entre otros» (Rojas, 2020).

(3) En efecto, el fenómeno expansivo de la Administración parece alcanzar también al ámbito tributario, «que es el que actualmente se desarrolla con mayor desaforo en detrimento de los ciudadanos» (Pérez López, 2015). Paradójicamente, la digitalización de la economía y la atomización del empleo en pequeños y medidos emprendimientos han llevado, por su parte, a esfuerzos redefinitorios de la relación Fisco-contribuyente «basados en la premisa de que el llamado «poder financiero» ya no es tanto «poder» y que, para conservar su identidad, es preciso reformularlo en términos cooperativos. Se trata de entender —también en el ámbito de las relaciones tributarias— que en la sociedad del siglo XXI la potestas del Estado resulta más menguada de lo que en ocasiones se está dispuesto a aceptar, y es preciso, imprescindible, reforzar la autoridades por la vía de la colaboración, de la participación» (Rozas Valdés, El Derecho Sancionador Tributario en un marco de relaciones cooperativas, 2015).

(4) Se ha dicho que en la relación jurídico-tributaria impera la asimetría, «porque, en primer lugar, las potestades están en manos exclusivamente de la Administración y, en segundo lugar, porque los derechos y garantías de los contribuyentes van a tener un peso notablemente menor que las obligaciones tributarias, ya sean materiales o formales» (Delgado Sancho, 2011).

(5) Satisfaciendo la necesidad de mayor investigación en el campo a la que se refería la doctrina, poco antes de la institución del OPTR (Kofler, Poiarses Maduro, & Pistone, 2011).

(6) (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2018)

(7) (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2019)

(8) (IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2020)

(9) Según las Explicaciones sobre la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, publicadas en el Diario Oficial de la Unión Europea C 303 del 14 de diciembre de 2007, «La dignidad de la persona humana no sólo es en sí un derecho fundamental, sino que constituye la base misma de los derechos fundamentales». (Unión Europea, 2007), y como tal es objetivo esencial «para la realización de las legítimas aspiraciones de los pueblos», según lo proclama el Preámbulo de la Carta Africana sobre los Derechos Humanos y de los Pueblos (Organización de la Unidad Africana, 1981). En este sentido, «toda persona tiene derecho al respeto de su honra y al reconocimiento de su dignidad» tal como lo reconoce el artículo 11.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Organización de los Estados Americanos, 1969). Para una aproximación diferente al tema, ver (Den Hartogh, 2014).

(10) A título referencial, ver (Bentley, 2007); y (Kofler, Poiarses Maduro, & Pistone, 2011).

(11) Ver (Fraga-Pittaluga, 1998) y (Andrade Rodríguez & Weffe, 2010).

(12) (Alexy, 1993), (Ferreiro Lapatza, El Estatuto del Contribuyente, 1994) y (Weffe, The Right to Be Informed: The Parallel between Criminal Law and Tax Law, with Special Emphasis on Cross-Border Situations, 2017)

(13) (IBFD, 2020).

(14) (IBFD, 2020).

(15) Los países encuestados para el Congreso Mundial de la IFA fueron los siguientes: Alemania, Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China Taipei, Colombia, Corea del Sur, Dinamarca, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, India, Italia, Japón, Liechtenstein, Luxemburgo, México, Nueva Zelanda, Noruega, Países Bajos, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Dominicana, Rusia, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Turquía, Ucrania, Uruguay y Venezuela.

(16) Los países encuestados para el Anuario 2019 del OPTR son los siguientes: Alemania, Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Bosnia y Herzegovina, Brasil, Bulgaria, Canadá, Chile, China, China Taipei, Chipre, Colombia, Croacia, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos, Finlandia, Grecia, Guatemala, India, Italia, Japón, Kenia, Luxemburgo, Mauricio, México, Nueva Zelanda, Panamá, Países Bajos, Perú, Polonia, Portugal, República Checa, Rusia, Serbia, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Reino Unido, Uruguay y Venezuela.

(17) Grupo nacional de expertos españoles para el OPTR, designados de acuerdo con lo indicado en la sección 2.3.4.1.

